

**Universidad San Francisco de Quito USFQ**

**Colegio de Jurisprudencia**

**La validez del artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno  
por contrariar el derecho al secreto profesional**

**María José Donoso Román**

**Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención  
del título de abogada**

**Director:  
Oswaldo Santos Dávalos**

Quito, 12 diciembre de 2019

**UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO**

**Colegio de Jurisprudencia**

**HOJA DE APROBACIÓN DEL TRABAJO DE TITULACIÓN**

“La validez del artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno por contrariar el derecho al secreto profesional”

María José Donoso

Oswaldo Santos  
Director del Trabajo de Titulación

Carlos Coronel  
Lector del Trabajo de Titulación

Carmen Simone  
Lectora del Trabajo de Titulación

Farith Simon  
Decano del Colegio de Jurisprudencia

The image shows five handwritten signatures in blue ink, each placed over a horizontal dotted line. The signatures are: 1. María José Donoso (top, large and stylized), 2. Oswaldo Santos (second from top), 3. Carlos Coronel (third from top), 4. Carmen Simone (fourth from top), and 5. Farith Simon (bottom, large and stylized).

Quito, diciembre del 2019

**UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO**

**EVALUACION DE DIRECTOR / TRABAJO ESCRITO TESINA**

**TESINA/TITULO:** "La validez del artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno por contrariar el derecho al secreto profesional".

**ALUMNA:** María José Donoso Román

**DIRECTOR:** Oswaldo Santos Dávalos

**EVALUACIÓN (justificar cada punto):**

**a) Importancia del problema presentado**

El tema planteado por la estudiante es muy relevante. La normativa tributaria contempla una serie de reglas que buscan facilitar la recolección de tributos por parte de las administraciones tributarias, en especial el Servicio de Rentas Internas ("SRI"). Una de las más llamativas es el inciso segundo del artículo 102 ("Norma Analizada") de la Ley de Régimen Tributario Interno ("LRTI"). Esa norma exige a los asesores legales revelar a la administración tributaria la creación de sociedades en paraísos fiscales por parte de sus clientes ecuatorianos que sean beneficiarios efectivos de dichas sociedades. Cabe preguntarse si esa norma es válida porque, *prima facie*, parece contrariar el derecho al secreto profesional.

**b) Trascendencia de la hipótesis planteada por el investigador**

La hipótesis es trascendente. Significa que la Norma Analizada no puede ser aplicada.

**c) Suficiencia y pertinencia de los documentos y materiales empleados**

Los materiales son pertinentes. La investigación fue muy diligente. Considero que la investigación sobre la mayor parte de los puntos fue suficiente.

**d) Contenido argumentativo de la investigación (la justificación de la hipótesis planteada)**

La argumentación es interesante. La estudiante explica que el derecho al secreto profesional en el contexto de la relación abogado-cliente (i) existe y (ii) tiene ciertos límites, como cuando el cliente informa *ex ante* que cometerá un delito. Sostiene que la Norma Analizada vulnera el secreto profesional pero no ofrece beneficios sustanciales

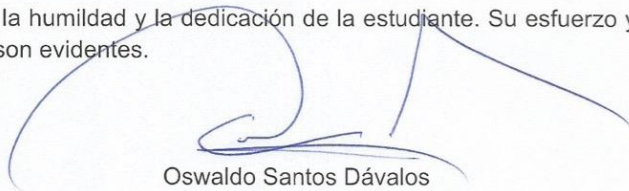
al SRI. Concluye que la Norma Analizada es inválida porque supone quebrantar el secreto profesional incluso cuando no existe intención alguna de defraudar al fisco al crear una sociedad en un paraíso fiscal.

Tengo unos pocos comentarios:

- Primero, me parece que la explicación sobre los límites al derecho al secreto profesional podría haber sido más detenida. Su explicación de que el límite está en la comunicación al abogado de la intención de delinquir es intuitiva, pero estimo que podría haber estado más sustentada;
- Segundo, creo la estudiante debió explicar con más claridad dónde estaría, en principio, el beneficio que podría obtenerse al constituir una sociedad en un paraíso fiscal cuando el beneficiario efectivo sea ecuatoriano. También sería interesante conocer si esos beneficios, de existir, supondrían una evasión o una elusión de tributos;
- Tercero, estimo que habría sido conveniente mencionar cuál es el régimen de pago de dividendos a accionistas en paraísos fiscales y en qué medida eso contribuye a verificar la hipótesis de la estudiante;
- Cuarto, no estoy seguro de compartir el análisis sobre la validez formal de la ley;
- Quinto, la argumentación sobre la antinomia, aunque interesante, me genera una duda. Mi duda es si la contradicción entre la Norma Analizada y otras disposiciones que la estudiante menciona es una de *finis* o de *contenido* (en la terminología de Kelsen, si existe un conflicto teleológico o un conflicto lógico). Es lógicamente posible que una norma exija revelar algo sometido a secreto profesional y que otra prevea que tal revelación sea el supuesto de una sanción. Ambos supuestos pueden suceder simultáneamente. El problema es que las normas difieren en cuanto a sus objetivos. Por lo tanto, ambas normas podrían *aplicar*, a pesar de que sus fines sean diversos. Durante la defensa, me interesará conocer la opinión de la estudiante entre 'si un conflicto de fines necesariamente significa una antinomia; y,
- Por último, sugiero hacer una revisión detenida del formato de las notas al pie y de la ortografía, aunque la redacción, en general, sea buena.

Quiero rescatar la humildad y la dedicación de la estudiante. Su esfuerzo y su empeño en este trabajo son evidentes.

Atentamente,



Oswaldo Santos Dávalos  
Director

## Derechos de Autor

Por medio del presente documento certifico que he leído todas las Políticas y Manuales de la Universidad San Francisco de Quito, USFQ, incluyendo la Política de Propiedad Intelectual USFQ, y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo quedan sujetos a lo dispuesto en esas políticas.

Asimismo, autorizo a la USFQ, para que realice la digitalización y publicación de este trabajo en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144, de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Firma del estudiante:	_____
Nombres y apellidos:	María José Donoso Román
Código:	00125574
Cédula de ciudadanía:	171542672-0
Lugar y fecha:	Quito, 12 de diciembre de 2019

## **Dedicatoria**

Al que me saca una sonrisa.

**Agradecimientos:**

A Dios;

A mis padres, por ser el más claro ejemplo de actuar con amor y entrega;

A mis hermanos por llenarme de vida;

A Sebastián Bustamante B, por creer en mí y por su apoyo incondicional;

Y, a Oswaldo Santos D., por sus enseñanzas durante la carrera.

## **Resumen**

Esta investigación pretende abordar un tema que, aunque es fundamental para el ejercicio profesional de todo abogado, es poco analizado en el Ecuador: el secreto profesional.

El inciso segundo del artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece una disposición que pretende obligar al asesor jurídico a revelar a las autoridades, si su cliente crea, tiene, maneja una sociedad, en un paraíso fiscal.

Este trabajo de titulación busca estudiar el alcance del secreto profesional en el Ecuador, específicamente en esta norma, donde el legislador tiene una intención de no permitir fraude fiscal, pero, para alcanzar ese objetivo, expone a la vulneración de la confidencialidad que un abogado promete en la relación cliente-abogado. El propósito fundamental de este trabajo es analizar la validez de esa norma.

### **Palabras clave**

Secreto. Secreto profesional. Abogado. Cliente. Derechos Fundamentales. Paraíso Fiscal. Constitución. Antinomia.



## **Abstract**

This research aims to address an issue that, although it is essential for the professional practice of every lawyer, is little analyzed in Ecuador: attorney client privilege.

The second paragraph of Article 102 of the Internal Tax Regime Law establishes a provision that seeks to force the legal advisor to disclose to the authorities, if his client creates, has, manages a company, in a tax haven.

This degree work seeks to study the scope of professional secrecy in Ecuador, specifically in this rule, where the legislator intends not to allow tax fraud, but, to achieve that objective, exposes the breach of confidentiality that a lawyer promises in the client-lawyer relationship. The fundamental purpose of this work is to analyze the validity of that standard.

### **Keywords**

Secret. Attorney client privilege. Client. Fundamental rights. Tax heaven. Constitution. Antinomy.

## Tabla de Contenidos

<b>Introducción .....</b>	<b>1</b>
<b>Capítulo I.- Alcance del Secreto Profesional.....</b>	<b>4</b>
1. HISTORIA Y FUNDAMENTACIÓN DEL SECRETO PROFESIONAL .....	4
2. DEFINICIÓN DEL SECRETO.....	7
3. TIPOS DE SECRETOS .....	8
4. EL SECRETO PROFESIONAL .....	8
4.1 Relación Cliente-Abogado.....	10
4.2 Deberes del Abogado para con su Cliente .....	11
4.3 Límite Dentro de la Relación Abogado- Cliente .....	12
5. REGULACIÓN DEL SECRETO PROFESIONAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ECUATORIANO	13
5.1 Quebrantamiento del Ordenamiento Jurídico .....	16
6. RÉGIMEN INTERNACIONAL.....	17
6.1 Acuerdos Internacionales que protegen al Secreto Profesional.....	17
6.2 El Secreto Profesional en el Derecho Extranjero.....	19
7. EXCEPCIONES Y ALCANCE DEL SECRETO PROFESIONAL .....	22
<b>Capítulo II.- Secreto Profesional Dentro del Marco Tributario.....</b>	<b>25</b>
1. LA FUNCIÓN DEL SRI DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN Y CONTROL TRIBUTARIO.....	25
1.1 El SRI Como el Organismo Mediante el cual el Estado determina y cobra Tributos .....	26
1.2 Mecanismos de recaudación de información .....	26
2. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS PARAÍDOS FISCALES .....	30
2.1 Tendencia de trato respecto a los Paraísos Fiscales.....	31
2.2 Métodos modernos que buscan la transparencia y evitar el fraude Fiscal.....	32
3. INCISO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 102 DE LA LRTI .....	34
3.1 Historia de la LRTI .....	34
3.2 Interpretación del inciso segundo del artículo 102 de la LRTI.....	35
4. EL BENEFICIO DEL INCISO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 102, DE LA LRTI, PARA LA FUNCIÓN DETERMINADORA DEL SRI .....	37
<b>Capítulo III.- Validez del inciso segundo del artículo 102 de la LRTI.....</b>	<b>39</b>
1. EL ESTADO, LOS DERECHOS FUNDAMENTALES Y LA SOBERANÍA DE LA CONSTITUCIÓN .....	39
2. VALIDEZ DEL INCISO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 102, DE LA LRTI.....	41
2.1 Análisis de la Validez de la Norma en Cuanto a su Condición Formal.....	42
2.2 Análisis de la Validez en Cuanto Ejecución .....	43
2.3 Análisis de la Validez de la Norma en Cuanto a su Compatibilidad Con Normas de Carácter Superior .....	43
3. ANÁLISIS DE LA ANTINOMIA DEL INCISO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 102, DE LA LRTI.....	44
3.2 Solución de la Antinomia.....	46
4. CONSECUENCIAS DE ELIMINAR EL INCISO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 102, DE LA LRTI.....	47
<b>Conclusiones .....</b>	<b>48</b>
<b>Bibliografía .....</b>	<b>51</b>

## Introducción

El sigilo profesional es uno de los deberes fundamentales de todo abogado. Es tanto un derecho como una obligación que tiene todo asesor jurídico. Derecho, por cuanto faculta al abogado a recaudar información elemental y necesaria, otorgada dentro de una relación de confianza por su cliente, para ejercicio eficaz de su profesión. De acuerdo a José Portuondo y De Castro, es un derecho “frente a los tribunales y autoridades administrativas, de callar lo que su cliente le reveló”<sup>1</sup>. Obligación, ya que el abogado tiene el “deber frente a su cliente”<sup>2</sup> de garantizar la confidencialidad de la información que fue develada por su cliente, solamente en la medida en que éste requiere que el profesional de derecho la utilice para resolver o modificar su situación jurídica.

Es, sin lugar a dudas, la base para que todo abogado pueda ejercer su profesión con dignidad<sup>3</sup> solvencia y eficacia. Adicionalmente, es elemental para que todo cliente tenga la confianza de poder acercarse a su asesor legal y depositar su consulta con la certeza de que lo compartido no tendrá riesgo a ser expuesto, vulnerado ni revelado a terceros, bajo ninguna justificación. Este derecho garantiza el ejercicio del derecho a la intimidad, la privacidad, debido proceso y a la defensa de todo ser humano. Es tal su importancia que se encuentra recogido en la Constitución de la República del Ecuador y en algunos otros cuerpos normativos del ordenamiento jurídico nacional e internacional.

Por otro lado, en referencia a las razones por las que existe la necesidad de recabar cierto tipo de información, el Estado tiene la obligación de recopilar información de los contribuyentes con el fin de cumplir con sus funciones fiscalizadora, determinadora y recaudadora. El objetivo de recaudar ese dinero es obtener fondos con los que proveer bienes y servicios a la sociedad. Es por medio de esta recolección de tributos que el Estado logra tener el financiamiento necesario para ofrecer servicios básicos y la “producción de bienes públicos”<sup>4</sup>.

Para poder cumplir con su objetivo, la administración tributaria del Estado recae sobre el Servicio de Rentas Internas (“SRI”) que tiene entre sus potestades, la de aplicar diversos métodos de recaudación de información.

---

<sup>1</sup> José Portuondo y De Castro. *Secreto profesional en el código de ética*. Revista de Derecho Puertorriqueño. 1965. p. 87.

<sup>2</sup> *Ibíd.*

<sup>3</sup> Eduardo Couture. *Los mandamientos del abogado*. Universidad Nacional Autónoma de México. Manuales Jurídicos. Serie 4 número. México. 2003. p. 5.

<sup>4</sup> Cristiano Carvalho. *Análisis Económico del Derecho Tributario*. Ediciones Olejink. Brasil. 2017. p. 30.

Los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad son los que guían a las leyes y a las autoridades tributarias para determinar qué, cómo, quién, cuánto y cuándo se debe tributar.

Existe un límite claro en la dinámica que el SRI debe manejar para recaudar información, en correspondencia con la confidencialidad, pues este organismo debe basarse en el principio de suficiencia recaudatoria y de simplicidad administrativa, sin violentar el secreto profesional.

En lo que se refiere a nuestro análisis, la Ley de Régimen Tributario Interno (“LRTI”), en el inciso segundo, artículo 102, dispone lo siguiente:

Los promotores, asesores, consultores y estudios jurídicos, están obligados a informar bajo juramento a la Administración Tributaria de conformidad con las formas y plazos que mediante resolución de carácter general se emita para el efecto, un reporte sobre la creación, uso y propiedad de sociedades ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición de beneficiarios efectivos ecuatorianos. Cada incumplimiento de esta norma será sancionado con una multa de hasta 10 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta, sin perjuicio de las responsabilidades penales a que hubiera lugar<sup>5</sup>.

De acuerdo a la norma citada, referente a la responsabilidad de divulgación de información por los asesores jurídicos, estos se ven obligados a proveer información manifestada por sus clientes, quebrantando así su sigilo profesional<sup>6</sup>. La validez de este artículo merece ser analizada. Para esto, es necesario comprender la función del SRI y la intención del legislador al crear este artículo. En este orden de ideas, hay que sintetizar contando con la fuerza e impacto que tiene el secreto profesional.

Es justamente lo que este trabajo de titulación pretende hacer: determinar si esa norma es válida, dado que, aparentemente, entra en colisión con otras normas de orden jerárquico superior. La hipótesis de este trabajo de titulación es que la norma referida es inválida, porque resulta contraria, de forma directa, a normas preestablecidas en otros cuerpos legales e, indirectamente, a normas de carácter constitucional. Para demostrarlo, dividiré mi exposición en tres capítulos.

El primer capítulo tratará las bases iniciales de esta investigación, en cuanto al sigilo profesional, su trascendencia e importancia. Esta sección del trabajo concluirá pretendiendo demostrar que el secreto profesional es uno de los elementos necesarios para una asesoría jurídica eficaz.

---

<sup>5</sup> Ley de Régimen Tributario Interno. Artículo 102, inciso 2. Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2014.

<sup>6</sup> *Ibíd.*

El segundo capítulo está dirigido a examinar el inciso segundo, artículo 102 de la LRTI y el alcance que tiene el SRI, en cuanto a la recolección de la información. La discusión estará encaminada a determinar cuáles son los límites legales que tiene el SRI para acceder a la información, en especial dentro del margen del inciso segundo del artículo mencionado, donde la confidencialidad entre el abogado y su cliente está siendo vulnerada.

Finalmente, el tercer capítulo, realizará un análisis de la norma, en referencia a las contradicciones que existen con otros cuerpos legales. El objetivo es poner en prueba la validez del artículo y así establecer una posible conclusión respecto a la legalidad y constitucionalidad de la disposición.

Este trabajo no se enfoca en los aspectos penales, de derechos humanos, o de cualquier otro aspecto tributario, como la *conveniencia* de que exista una norma como la que es materia de nuestro análisis. El enfoque de este trabajo se concentra en determinar la validez del artículo 102, numeral 2, de la LRTI con respecto al secreto profesional.

El 18 de octubre de 2019, el presidente Lenin Moreno presentó un proyecto de ley de urgencia en materia económica, en el que propone que se elimine el artículo 102 de la LRTI. Aunque esa norma quede derogada, estimamos que resulta trascendente determinar si alguna vez fue válida.

## Capítulo I.- Alcance del secreto profesional de los abogados

En este capítulo se expondrá la historia, los conceptos básicos y el alcance del secreto profesional. Del mismo modo, se explorará ordenamiento jurídico vigente ecuatoriano que recoge este derecho y cómo está previsto a nivel internacional. Se concluirá que el secreto profesional es la base para el ejercicio de todo abogado y se determinará cómo su vulneración es perjudicial al buen ejercicio de la profesión.

### 1. Historia y fundamentación del secreto profesional

El secreto ha estado presente a lo largo de la existencia del ser humano. Ha sido una herramienta de supervivencia, de competencia y de convivencia humanas<sup>7</sup>. Con la profundización del saber humano y el desarrollo de las profesiones, el secreto pasó a tener mayor reconocimiento. A pesar de que existen varios términos que rodean la acepción de secreto, todos estos tienen una idea en común. Al secreto se lo puede identificar como “la obligación oculta que debe ser custodiada”<sup>8</sup>.

Entre las profesiones que deben mantener el secreto de lo que se les consulta, está la del abogado<sup>9</sup>, el médico<sup>10</sup>, el psicólogo<sup>11</sup>, el sacerdocio<sup>12</sup> y el periodista<sup>13</sup>, principalmente. En todas estas profesiones el cliente necesita saber que puede confiar en el profesional que le ofrecerá el servicio, ya que así le puede compartir la información que requiera, sin tener el más mínimo riesgo de que se verá expuesto ante terceros, y en especial, sin su consentimiento. En este trabajo se tomará en cuenta el secreto profesional en referencia a los abogados.

---

<sup>7</sup> Cfr. Daniel W. Shuman. *The origins of the physician-patient privilege and professional secret*. 1985. p. 661.

<sup>8</sup> Cfr. Doerfer Gordon L. *The Limits on Trade Secret Law Imposed by Federal Patent and Antitrust Supremacy*. Harvard Law Review 80, no. 7. 1967. 1432-462. doi:10.2307/1339362.

<sup>9</sup> Cfr. Carlos Ruiz Miguel. *La configuración constitucional del Derecho a la intimidad*. Tesis Doctoral. Universidad Complutense de Madrid. 1992. p. 85.

<sup>10</sup> Carlos Romeo, María Castellano. *La intimidad del paciente desde la perspectiva del secreto médico y del acceso a la historia clínica*. España: Decano de la Facultad de derecho Universidad de la Laguna: Tenerife y Catedrática de Medicina Legal y Toxicología Facultad de Medicina Universidad de Zaragoza. Vol. 1, Núm. 1. España. 1993. p. 4.

<sup>11</sup> Aurora Crespo, et al. (compos.). *Código de ética profesional del psicólogo/a*. Artículo 1. Uruguay: Comisión de Ética Profesional de la Coordinadora de Psicólogos del Uruguay, Facultad de Psicología de la Universidad de la República (UDELAR), Facultad de Psicología de la Universidad Católica (UCU) y Sociedad de Psicología del Uruguay, 2001.

<sup>12</sup> Código de Derecho Canónico, traducción autorizada de los profesores de las Facultades de Derecho Canónico de la Universidad Pontificia de Salamanca y de la Universidad de Navarra. 2a reimpresión. Biblioteca de Autores Cristianos. Madrid. 2015.

<sup>13</sup> Enrique Gómez-Reino y Carnotta. *El Secreto Profesional de los Periodistas*. Revista de Administración Pública No. 100-102. 1983. España. p. 613.

Salvaguardar la intimidad y el respeto a la información derivada de la relación de confianza e intimidad entre abogado-cliente es considerada como un deber fundamental del profesional. “El secreto profesional constituye una sagrada regla de oro en el ejercicio de la actuación de un letrado”<sup>14</sup>. Su razón de ser, es motivar al cliente a confiar abiertamente y expresarse libremente con su abogado. Por otro lado, cuanto más información precisa y honesta le transmita el cliente a su abogado, le permitirá entender mejor la realidad fáctica y legal para ejercer mejor su oficio. De ese modo, el abogado podrá buscar la mejor solución a los problemas y atender lo que el cliente necesita. Esta apertura solo es posible si el cliente tiene la certeza de que su abogado no divulgará la consulta encomendada, sea esta información legal o no. La intimidad, la vida privada, la protección de datos sensibles, son derechos que podrían verse en riesgo sin la existencia del secreto<sup>15</sup>.

Históricamente, se hace referencia al sigilo profesional desde la antigua Roma, aproximadamente a finales del siglo V a.C., y comienzos del siglo IV a.C. La existencia de esta figura se puede remontar principalmente al Juramento de Hipócrates<sup>16</sup>, conocido y aplicado hasta ahora, como uno de los principios rectores que todo médico debe aplicar durante su carrera profesional, desde que jura, en su graduación<sup>17</sup>, y esto es el secreto profesional. Con el comercio y las comunicaciones, fueron apareciendo y configurándose los respectivos secretos, y surge una tutela jurídica respecto del tema, por el Estado.

Es en el *Corpus Juris Civilis*<sup>18</sup> en donde se trata la obligación de no revelar secretos con respecto a los abogados, procuradores<sup>19</sup> y escribanos<sup>20</sup>. Catón asentó como principio jurídico el

---

<sup>14</sup> Marcos Azerrad. *Ética y secreto profesional del abogado: ejercicio y función social de la abogacía*. Ediciones Cathedral Juridica. Argentina. 2007. p 28.

<sup>15</sup> Juan Carlos Riofrío. *El Derecho de los Secretos*. Colombia: Editorial Temis S.A. 2008. p. 2.

<sup>16</sup> Hipócrates: considerado como el médico más importante de la antigüedad, siglo V a.C., conocido como el “padre de la medicina”. Hizo el juramento de los médicos que hasta hoy en día, con ciertas modificaciones, se lo utiliza. Su juramento decía así: “Juro por Apolo el Médico y Esculapio y por Hygeia y Panacea y por todos los dioses y diosas, poniéndolos de jueces, que (...) guardaré silencio sobre todo aquello que, en mi profesión, o fuera de ella, oiga o vea en la vida de los hombres no deba ser público, manteniendo estas cosas de manera que no se pueda hablar de ellas”. vid. Juramento Hipocrático, Declaración de Ginebra de 1948, Juramento de los médicos rusos, Código Internacional de Ética Médica de 1949, Guía Ética de los Médicos de la Europa Occidental de 1987, entre otros.

<sup>17</sup> Roberto Cambariere. *Qué es el juramento hipocrático y qué obligaciones determina*. Argentina: Diario La Nación. 2017. <https://www.fundacionfavaloro.org/juramento-hipocratico-obligaciones-determina/> (acceso: 15/6/2019).

<sup>18</sup> Ref. Emperador bizantino Justiniano I (527-565).

<sup>19</sup> Definición Procuradores: Profesional del derecho que, en virtud de apoderamiento, ejerce ante juzgados y tribunales la representación procesal de cada parte. Real Academia de la Lengua Española. Definición procuradores. <https://dle.rae.es/?id=UGez75I> (acceso: 16/06/2019).

<sup>20</sup> Definición Escribanos: Persona que por oficio público está autorizada para dar fe de las escrituras y demás actos que pasan ante él. Real Academia de la Lengua Española. Definición escribanos. <https://dle.rae.es/?id=GK4gJfI> (acceso: 17/06/2019).

aforismo: *Testimonium adversus clientem nemo dicit*<sup>21</sup>. El Digesto, en su Ley 25, De Testibus, sanciona a:

Los abogados, procuradores, tutores, curadores, secretarías, escribanos y semejantes, que propalan los secretos de los señores, pupilos, adultos, magistrados o que exhiban a los adversarios de las partes instrumentos, cartas e informaciones, deben ser castigados con la pena de falsarios<sup>22</sup>.

De la misma manera la ley XXV, que trata de los testamentos establecía que: “sería objeto de una sanción penal quien revelara el contenido de una disposición testamentaria, aplicándole una penalidad igual que si se tratara de un falsario”<sup>23</sup>. Por lo que se puede observar que el concepto de “secreto” era considerado, desde épocas antiguas, como relevante e inviolable.

Según Wigmore, se puede apreciar la historia del secreto profesional desde finales de los años 1700, en Inglaterra, durante el reinado de Isabel I<sup>24</sup>, en donde se ordenaba promover la libertad de consultoría legal, mediante la determinación de que los abogados no podían divulgar ninguna información pertinente a sus clientes, sin aprobación previa de estos.

Al inicio, se consideraba al secreto profesional como una cortesía más que una obligación. Estas políticas se mantuvieron hasta principios de 1800, en que legalmente se empezó a proteger a esta figura<sup>25</sup>. Posteriormente, con la globalización, los avances tecnológicos como herramienta de comunicación, en especial la informática, han generado que esta figura deba ser regulada.

Así, desde épocas remotas, el secreto profesional, como concepto jurídico, ha avanzado en muchos ordenamientos jurídicos, en cuanto a su conformación doctrinal y legislativa. Sin embargo, su tratamiento jurisprudencial, no ha sido tan extenso<sup>26</sup>.

En Ecuador, el secreto profesional actualmente está reconocido en la Constitución<sup>27</sup> y a lo largo del ordenamiento jurídico<sup>28</sup>, incluidos los convenios internacionales que han sido ratificados por el Ecuador, a los que se aludirá más adelante. Sin embargo, es un área que necesita de más

---

<sup>21</sup> José Portuondo y De Castro. *Secreto profesional en el código de ética*. Revista de Derecho Puertorriqueño. 1965. p. 86.

<sup>22</sup> Jesús Sotomayor. *El Secreto Profesional*. México: Editorial Porrúa. 2007. p. 41.

<sup>23</sup> *Ibíd.*

<sup>24</sup> Geoffrey Hazard. *An historical perspective on lawyer-client privilege*. Yale Law School Legal Scholarship Review. Estados Unidos de América. 1978. p. 1069.

<sup>25</sup> Daniel W. Shuman. *The origins of the physician-patient privilege and professional secret*. 1985. p. 670.

<sup>26</sup> Juan Antonio Andino. *Efectos de la vulneración del secreto profesional del abogado en el proceso civil*. Barcelona: Universitat de Barcelona. 2013. p. 78.

<sup>27</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 20 y 66, 11. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

<sup>28</sup> Código Orgánico de la Función Judicial. Artículo 335. Registro Oficial Suplemento 544 del 9 de marzo de 2009. *vid.* Código Orgánico Integral Penal. Artículo 179 y 269. Registro Oficial Suplemento 180 de 10 de febrero de 2014.



desarrollo e interés, pues “es de importancia tal, que, si desapareciera, la profesión estaría destinada a perecer”<sup>29</sup>.

De manera complementaria, las jurisdicciones de otros países reconocen y protegen la figura de diversas maneras que se explorarán más adelante, ya que estas ayudarán a determinar los límites o el alcance del secreto profesional, que en la jurisdicción ecuatoriana no queda claro.

## 2. Definición del secreto

El diccionario de la Real Academia Española contiene dos definiciones de “*secreto*” que interesan para el presente trabajo. Una, define al secreto como el “conocimiento que exclusivamente alguien posee de la virtud o propiedades de una cosa o de un procedimiento útil en medicina o en otra ciencia, arte u oficio”<sup>30</sup>. Otra acepción define al secreto como “cosa que cuidadosamente se tiene reservada y oculta”<sup>31</sup>.

Ahora bien, la información revelada debe ser oculta y debe existir el *animus* de mantenerla así<sup>32</sup>. Esto implica que sea exclusiva, que pocos o solo las personas autorizadas por el propietario la conozcan, y, que las personas excluidas no puedan acceder a esta información sin el consentimiento de quien la revela. De acuerdo a la doctrina alemana<sup>33</sup>, para constatar que una información es de carácter oculto, simplemente se debe verificar la ausencia de publicidad de dicha información.

Por otro lado, debe existir la voluntad de dar el cuidado mínimo y adecuado, por no decir diligente, para mantener la información en reserva<sup>34</sup>. No está por demás recalcar que la falta de cuidado, hace que algo secreto, reservado, se haga público. “Si el secreto se diluye, se diluye también el derecho de mantenerlo y, consecuentemente, la obligación de guardarlo”<sup>35</sup>. Por lo tanto, el deber de cuidado, es responsabilidad tanto de la fuente de donde proviene la información, como de quien la recibe. Si eso no ocurre, la obligación de guardar el secreto se pierde.

---

<sup>29</sup> José Portuondo y De Castro. *Secreto profesional en el código de ética*. Revista de Derecho Puertorriqueño. 1965. p. 87.

<sup>30</sup> Diccionario de la Real Academia Española. 22ª ed. Madrid. 1992.

<sup>31</sup> *Ibid.*

<sup>32</sup> Juan Carlos Riofrío Martínez-Villalba. *El Derecho de los Secretos*. Colombia: Editorial Temis. 2007. p. 16.

<sup>33</sup> Wolfgang Herfermehl. *Wettbewerbsrecht ley de competencia contra el injusto Wettberb, Zaugabeverordnung, la ley de descuento y Neberngestze*. Traducción autorizada. Munchen.1999. In. Juan Carlos Riofrío. *El Derecho de los Secretos*. Colombia: Editorial Temis S.A. 2008. p. 11.

<sup>34</sup> Acuerdos sobre aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio. Artículo 39, 2, c. Anexo C 1. 1994. [https://www.wto.org/spanish/docs\\_s/legal\\_s/27-trips.pdf](https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/27-trips.pdf) (acceso: 9/4/2019).

<sup>35</sup> Juan Carlos Riofrío. *El Derecho de los Secretos*. Colombia: Editorial Temis S.A. 2008. p. 11.

Dentro de los secretos, están los secretos legítimos y los antijurídicos. “Para que un secreto pueda ser utilizado por el legislador como herramienta de protección, es menester que la herramienta sea lícita”<sup>36</sup>. Por lo que se puede concluir que no todo el que guarda un secreto tiene derecho o deber de hacerlo, es decir, debe haber el animus sin vicio<sup>37</sup>. En otras palabras, “el secreto, para constituir derecho, debe ser legítimamente adquirido y legítimamente poseído”<sup>38</sup>.

Los límites del derecho al secreto son dos: i) Una persona tiene derecho a guardar su secreto, a menos que este se haga público, ya que se vuelve imposible guardarlo; ii) hasta que caiga sobre ella una obligación legal, judicial o administrativa de revelarlo. La ley establecerá los límites de este deber, en la medida en que no es absoluto<sup>39</sup>.

### 3. Tipos de secretos

Se entiende que existen cuatro tipos de secretos: el secreto natural, el secreto confiado, el secreto profesional y, el secreto exigido<sup>40</sup>. En cuanto al secreto natural, este se constituye por todo descubrimiento de información obtenido casualmente, que exige reserva, ya que de ser revelado, puede generar un perjuicio a un tercero. Existe una crítica a este tipo de secreto, ya que “el secreto nace por la voluntad del cliente o bien del legislador”<sup>41</sup>. El secreto confiado, es “toda confidencia que, de forma expresa o tácita, se encarga o se participa a otra persona”<sup>42</sup>.

El secreto profesional es el que nace del ejercicio de una profesión, es decir, si el cliente encarga expresa o tácitamente reserva profesional de dicha confidencia. Por último, el secreto exigido, es aquel que coactivamente, mediante leyes o disposiciones especiales, el Estado determina como secretos políticos, militares y administrativos<sup>43</sup>. Para interés de este trabajo, se profundizará en el secreto profesional.

### 4. El Secreto profesional

---

<sup>36</sup> Juan Carlos Riofrío. *El Derecho de los Secretos*. Colombia: Editorial Temis S.A. 2008. p. 17.

<sup>37</sup> Juan Carlos Riofrío Marínez-Villalba. *El Derecho de los Secretos*. Editorial Temis. 2007. p. 16-18.

<sup>38</sup> *Id.*, p. 42.

<sup>39</sup> Juan Carlos Riofrío. *El Derecho de los Secretos*. Colombia: Editorial Temis S.A. 2008. p. 125.

<sup>40</sup> López. Juan Antonio. *Efectos de la vulneración del secreto profesional del abogado en el proceso civil*. Tesis Doctoral. Universitat de Barcelona. Barcelona. 2013. p. 80.

<sup>41</sup> *Ibíd.*

<sup>42</sup> *Id.*, p. 81.

<sup>43</sup> *Ibíd.*

El derecho al secreto profesional ha sido reconocido en varias legislaciones mediante un reconocimiento general que lo define como: “la obligación de no divulgar información ni secretos obtenidos en el curso de la relación abogado-cliente”<sup>44</sup>. Se trata de una información que debe ser tratada con prudencia y absoluta discreción<sup>45</sup>. El abogado muchas veces recibe información que el cliente no le transmitiría si no supiera que el profesional del derecho, tiene el deber de mantenerla bajo la más estricta confidencialidad; pues esta es una “condición *sine qua non* de la existencia y posibilidad de la abogacía, que no puede ser quebrantada ni aun por exigencias de una ley que estimamos en esto sería intrínsecamente injusta”<sup>46</sup>.

La palabra secreto, etimológicamente se deriva del verbo latino “*scernere*”, como participio pasivo “*secretus*”, que significa separar o que algo “no forma parte de las cosas sabidas”<sup>47</sup>. La palabra profesional, se refiere en cambio, al oficio al que se dedica una persona, por el que a cambio recibe una retribución<sup>48</sup>. En este sentido, el secreto profesional es una garantía de todo abogado a sus clientes. Es un deber frente a su cliente, ya que tiene la responsabilidad de guardar, proteger y en caso de serlo, defender las confidencias que éste le confía. Por otro lado, frente a los tribunales y autoridades administrativas, el abogado tiene el derecho y la obligación de callar lo que su cliente le reveló<sup>49</sup>. Es mediante esta dinámica, que el abogado logra ejercer su profesión de manera correcta. No hay que dejar de lado que este sigilo existe inclusive luego de haber culminado con el proceso encargado<sup>50</sup>.

Es necesario recordar que los profesionales del Derecho se dedican a tratar con factores que rodean y afectan a la convivencia humana. “Los derechos y obligaciones que el ordenamiento jurídico regula y ordena son de un hombre con otro (u otros)”<sup>51</sup>. El abogado se encuentra sometido en su actuación profesional a la deontología jurídica<sup>52</sup> y debe trabajar sobre tres elementos. El

---

<sup>44</sup> Marcos Azerrad. *Ética y secreto profesional del abogado: ejercicio y función social de la abogacía*. Ediciones Cathedral Juridica. Argentina. 2007. p. 25.

<sup>45</sup> Esteban Kriskovich. *Código de Ética Judicial de la República del Paraguay. Reglamento de la Oficina de Ética Judicial y Procedimientos Relativos al Código de Ética Judicial y Normativa Complementaria*. Artículo 19. Paraguay, Asunción. 2010.

<sup>46</sup> José María Martínez. *Abogacía y Abogados*. Barcelona: Bosch. 1993. p. 235.

<sup>47</sup> Jesús Sotomayor. *El Secreto Profesional*. México: Editorial Porrúa. 2007. p. 2.

<sup>48</sup> Real Academia de la Lengua Española. Profesional. <https://dle.rae.es/?id=UHx86MW> (acceso: 5/10/2019).

<sup>49</sup> Código Orgánico Integral Penal. Artículo 424. Registro Oficial Suplemento 180 de 10 de febrero de 2014.

<sup>50</sup> José Portuondo y De Castro. *Secreto profesional en el código de ética*. Revista de Derecho Puertorriqueño. 1965. p. 86-88.

<sup>51</sup> Miguel Grande, Joaquín Almoguera y Julio Jiménez. *Ética de las profesiones jurídicas*. Universidad Jesuitas: Desclée. 2da. ed. 2014. p. 10.

<sup>52</sup> En cuanto a la debida actuación de un profesional abogado, esta deviene de manera justa, obligatoria y adecuada por sí misma. Es la moral, la ética que da el norte al profesional para que respete la justicia. (p. 100) *vid.* Javier Enrique

primero, es el conflicto interhumano que existe en toda relación humana. El segundo, el conocimiento de la norma por parte del asesor. El tercero, es la subsunción del problema interhumano a la norma jurídica. Es el abogado, el que, desde las diferentes posturas, se encarga de aplicar las normas que fueron dictadas por el legislador, en representación del pueblo soberano. Es una profesión honorable que no podría ser cumplida eficazmente si no se aplicara el derecho de la confidencialidad, dentro de su función<sup>53</sup>.

Respecto al información secreta, se hace referencia a todos “aquellos hechos o acciones cuya revelación podría causar un perjuicio real o justificado, disgusto a la persona que los revela”<sup>54</sup> o a sus relacionados. “El cliente guarda un derecho a que terceros no conozcan las controversias mantenidas con su abogado, y los documentos entregados a este, porque todo esto pertenece a la privacidad del cliente”<sup>55</sup>. Por lo que dentro del secreto, se considera no sólo la confidencia, pero toda la documentación, los medios de comunicación —como correos electrónicos, mensajes, llamadas telefónicas—. Al violarse un secreto, del cual penden varios de estos derechos, como el de la privacidad, intimidad, a la libre empresa, el debido proceso, entre otros, se ocasiona un daño considerable<sup>56</sup>.

Nos encontramos ante una obligación bipartita. Por un lado, hay la obligación de no entrometerse en la vida privada sin autorización de la fuente, y respetar sus derechos fundamentales; y, por otro lado, se configura la obligación de reserva, siempre y cuando el titular entregue voluntariamente una información a otro y se cree un verdadero pacto en el que el receptor tiene la obligación de callar.

#### **4.1 Relación cliente-abogado**

La línea a determinar entre una relación cliente-abogado reposa en saber desde qué momento preciso la persona que se acerca al abogado, pasa a ser su cliente. Más allá del debate de

---

Merlano. *La responsabilidad jurídica de abogados y administradores de justicia en el derecho colombiano*. Universidad del Norte Barranquilla. Colombia: Revista de Derecho. 2010.

<sup>53</sup>José Antonio Estrada Sámano. *Los Fines y Valores de la Abogacía*. 1991.

<sup>54</sup>Juan Manuel Fernández. *Secreto Profesional*. México, D.F. Col. Las Américas. 1999. p. 45.

<sup>55</sup>Juan Carlos Riofrío. *El Derecho de los Secretos*. Colombia: Editorial Temis S.A. 2008. p. 38.

<sup>56</sup>Luis de Carreras. *Régimen Jurídico de la información*. Barcelona: Ariel. 1996. p. 167.

si un abogado arrienda servicios, realiza obras o cumple con mandatos<sup>57</sup>, esta relación nace de un contrato que es “un acto por el cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa”<sup>58</sup>. Es un contrato bilateral, donde las partes se obligan recíprocamente<sup>59</sup>: el abogado, a dar su servicio y el cliente, a pagar por ese servicio<sup>60</sup>.

Esto es en cuanto a la actividad procesal del abogado, pues más allá de una intervención en un caso en concreto —la preparación de un documento, contrato de compraventa de un inmueble, etc.—, el ejercicio de esta profesión puede implicar el “asesorar y/o aconsejar periódicamente al cliente”<sup>61</sup> —asesorar sobre los requisitos para solicitar el registro de un signo, por ejemplo—. El contrato de un abogado puede ser satisfecho cuando se remita el documento solicitado<sup>62</sup> o mediante labores que se pueden llevar a cabo por medio del *consulting*, que se cumple en relación al medio y no a los resultados, necesariamente<sup>63</sup>.

#### **4.2 Deberes del abogado para con su cliente**

Ahora bien, un abogado no solo cumple con la realización del encargo encomendado, sino que a este deber principal (por ejemplo, disolver el vínculo matrimonial), van incluidos otros deberes que para efectos de este trabajo, se los denominará accesorios o complementarios al principal<sup>64</sup> (como mediar entre las partes, dar consejo, informar al cliente, guardar información personal, etc.) que no necesariamente están estipulados en el contrato del abogado-cliente<sup>65</sup>. Estos deberes accesorios, como el secreto profesional, no suelen estar previstos en el contrato. Sin embargo, son obligaciones-derechos profesionales, contemplados tácitamente en el mismo, así como expresamente en el ordenamiento jurídico<sup>66</sup>.

---

<sup>57</sup> María del Carmen Crespo. *La responsabilidad del Abogado en el Derecho Civil*. p. 91-93. Cfr. p. 37. In. Juan Antonio López. *Efectos de la vulneración del secreto profesional del abogado en el proceso civil*. Tesis Doctoral. Universitat de Barcelona. Barcelona. 2013. p. 48.

<sup>58</sup> Código Civil. Artículo 1854. Registro Oficial Suplemento 46 de 24 de junio de 2005.

<sup>59</sup> *Id.*, Artículo 1855.

<sup>60</sup> *Id.*, Artículo 1857.

<sup>61</sup> Juan Antonio López. *Efectos de la vulneración del secreto profesional del abogado en el proceso civil*. Tesis Doctoral. Universitat de Barcelona. Barcelona. 2013. p. 43.

<sup>62</sup> Jaime Santos. *Responsabilidad profesional. Abogados*. Madrid: Editorial Monte corvo. 2001. p. 246.

<sup>63</sup> Antonio Cabanillas Sánchez. *Obligaciones de actividad y de resultado*. Barcelona: Bosch. 1993.

<sup>64</sup> Juan Antonio López. *Efectos de la vulneración del secreto profesional del abogado en el proceso civil*. Tesis Doctoral. Universitat de Barcelona. Barcelona. 2013. p. 48.

<sup>65</sup> Adela Rodríguez. *La responsabilidad civil del Abogado*. España: Editorial Aranzadi Elcano (Navarra). 2000. p. 284.

<sup>66</sup> Juan Antonio López. *Efectos de la vulneración del secreto profesional del abogado en el proceso civil*. Tesis Doctoral. Universitat de Barcelona. Barcelona. 2013. p. 47.

### 4.3 Límite dentro de la relación abogado- cliente

Los sujetos de esta relación jurídica son: “el titular del derecho y su deudor”<sup>67</sup>. Es decir, el sujeto beneficiario, activo, la fuente de la información y, el sujeto obligado, pasivo, que es quien debe mantener el secreto. Al momento en que el sujeto pasivo recibe la información, se da una subrogación<sup>68</sup>, en la que el sujeto pasivo pasa a tener el derecho de callar lo recibido. Esta relación comienza a partir del mismo momento en el que el abogado es requerido para efectuar la consulta al cliente. Esta unión de voluntades suele configurarse en pactos, convenios, contratos —dentro de la cláusula específica del tema— de confidencialidad<sup>69</sup>. El abogado, no obstante, debe llevar responsablemente su profesión y manejar su asesoría de manera transparente y diligente, de acuerdo a las disposiciones legales.

Al secreto profesional se lo puede determinar, también, como una herramienta o característica crucial dentro de las relaciones profesionales entre asesor y abogado. Es importante, ya que su presencia permite que las relaciones laborales fluyan, pues tanto el asesor como el cliente pueden tener una relación de confianza<sup>70</sup>. Según Guillermo Cabanellas, confianza significa: “depositar en alguien cosas, secretos o esperanzas fundándose en la buena fe, lealtad o capacidad”<sup>71</sup>. Esta definición recalca la importancia de la buena fe y la apertura que debe haber entre el cliente y el abogado.

Con respecto a terceros que conocen la información, por ejemplo, cuando un abogado busca asesoramiento con otro, “al transmitirlo confidencialmente a un tercero, sigue teniendo ese primer derecho erga omnes a la reserva, pero adicionalmente se ha creado una obligación personal entre fuente y receptor del secreto, relación jurídica que genera un derecho personal oponible a quien conoce el secreto”<sup>72</sup>. Por lo que éste pasa a ser protegido extensamente bajo la relación profesional, y la obligación, persiste.

---

<sup>67</sup> Juan Carlos Riofrío. *El Derecho de los Secretos*. Colombia: Editorial Temis S.A. 2008. p. 82.

<sup>68</sup> Código Civil. Artículo 1624. Registro Oficial Suplemento 46. 2005; Cfr. Pensamientos de Andrés Bello en el C.C. Chileno art. 1608, C.C., Colombiano art. 1666, C.C., Argentino art. 767, y Federal Mexicano art. 2058 y ss.

<sup>69</sup> Juan Carlos Riofrío Martínez-Villalba. *El Derecho de los Secretos*. Colombia: Editorial Temis. 2007. p. 16.

<sup>70</sup> Código de Ética Profesional que recogerá la conducta de los miembros de la profesión legal. Puerto Rico. 1970.

<sup>71</sup> Guillermo Cabanellas. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Buenos Aires: Editorial Heliasta S.R.L, Tomo II. 21ª Edición. (2015). p. 283.

<sup>72</sup> Juan Carlos Riofrío. *El Derecho de los Secretos*. Colombia: Editorial Temis S.A. 2008. p. 51.

Es importante no confundir el quebrantamiento de un secreto, con estar frente a una falta de confianza, pues el quebrantamiento del secreto sólo se da en una relación profesional que este reconocida por la ley, es decir, que está jurídicamente normado. Mientras que una falta de confianza, se refiere a las relaciones entre particulares que incluyan confesiones o desahogos internos por circunstancias ajenas a una relación profesional que tendrían como consecuencia un castigo social o ético, más no legal<sup>73</sup>.

En esta relación es importante saber que debe (i) existir una comunicación entre al menos dos personas, (ii) que la información sea confidencial y (iii) el objetivo de esta debe ser el de averiguar, obtener u otorgar asistencia legal lícita respecto el tema tratado<sup>74</sup>. En cuanto a la comunicación, puede ser oral o escrita. Se debe tener en cuenta que la doctrina establece ciertos límites a esta obligación, como lo reconoce Elia Esteban, al matizar que: “(...) solo estará amparado cuando está ejerciendo su función de defensa, consejo y asesoramiento jurídico, es decir las tareas inherentes a las de un abogado”<sup>75</sup>. Esta obligación prevalecerá incluso con la muerte del cliente<sup>76</sup>. El consejo que da un asesor a su cliente, implica exponer todas las alternativas legales y consecuencias jurídicas que pueden existir.

## **5. Regulación del secreto profesional en el ordenamiento jurídico ecuatoriano**

En la Constitución ecuatoriana se encuentran recogidos los derechos fundamentales, entendiéndose como aquellos valores esenciales y permanentes del ser humano que son objeto de protección jurídica<sup>77</sup>. Que sean derechos quiere decir que son facultades que tiene cada persona, reconocidas por el ordenamiento jurídico nacional e internacional<sup>78</sup>. En caso de que estos sean vulnerados, existen métodos de acción para su amparo y tutela. El derecho al sigilo profesional es reconocido por la misma Constitución de manera expresa, e igualmente a través de los derechos

---

<sup>73</sup> Jesús Sotomayor. *El Secreto Profesional*. México. Editorial Porrúa. México. 2007. p.6-7.

<sup>74</sup> Antonio de San José OCD. *Compendio Moral*. Tomo II. Segunda Edición. Madrid. 1808. p. 290.

<sup>75</sup> Patricia del Águila Barbero. *El secreto profesional del abogado de empresa, un derecho aún por definir*. Madrid: Cinco días; Legal Wolters Kluwer. 2019.

<sup>76</sup> Miguel Fenech Navarro. *El secreto profesional del abogado*. p. 388 y 389. *vid.* Lourdes Arguello. *El deber de los Abogados de guardar secreto profesional*. Ecuador: Pontificia Universidad Católica del Ecuador. 2011. p. 11.

<sup>77</sup> Doerfer Gordon L. *The Limits on Trade Secret Law Imposed by Federal Patent and Antitrust Supremacy*. Harvard Law Review 80, no. 7. 1967. 1432-462. doi:10.2307/1339362.

<sup>78</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 11, 3. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

fundamentales que este abarca, tanto el de la privacidad<sup>79</sup>, intimidad<sup>80</sup>, el debido proceso<sup>81</sup>, la dignidad<sup>82</sup>, por nombrar algunos.

La Constitución, lo contempla en su artículo 20, al normar que:

El Estado garantizará la cláusula de conciencia a toda persona, y el secreto profesional y la reserva de la fuente a quienes informen, emitan sus opiniones a través de los medios u otras formas de comunicación, o laboren en cualquier actividad de comunicación<sup>83</sup>.

Si bien este artículo se refiere al secreto profesional que protege a los comunicadores y a la fuente de su información, tiene la finalidad de permitir que el comunicador ejerza su profesión de forma eficaz, gracias a que su fuente esta protegida. No obstante, la Constitución reconoce el método de interpretación analógica por medio de su artículo 427:

Las normas constitucionales se interpretarán por el tenor literal que más se ajuste a la Constitución en su integralidad. En caso de duda, se interpretarán en el sentido que más favorezca a la plena vigencia de los derechos y que mejor respete la voluntad del constituyente, y de acuerdo con los principios generales de la interpretación constitucional<sup>84</sup>.

En aplicación de una interpretación analógica<sup>85</sup>, el artículo 20, es aplicable a la relación abogado-cliente, en la medida en que el cliente requiere una protección mínima sobre la información que está divulgando a su abogado, para que éste pueda realizar una defensa técnico-jurídica plena, que no requiera la divulgación de toda la información que fue develada dentro de la relación de confianza.

De igual manera lo regula en inciso 12, del artículo 83, donde establece que es responsabilidad de los ecuatorianos “ejercer la profesión u oficio con sujeción a la ética”<sup>86</sup>. La sociedad debe garantizar a los individuos el ámbito privado, digno y de intimidad creado dentro de la relación cliente-asesor, para así otorgarles un espacio donde puedan abrirse y buscar ayuda con expertos que sepan tratar sus casos dando consejos y solución<sup>87</sup>.

El secreto profesional cumple con la disposición al cuidar la información personal que un cliente confía y manejar dicha información, bajo la autorización y disposición que el titular

---

<sup>79</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 329. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

<sup>80</sup> *Ibíd.* Artículo 66, 20, d.

<sup>81</sup> *Ibíd.* Artículo 76 y 169.

<sup>82</sup> *Ibíd.* Artículo 11, 7.

<sup>83</sup> *Ibíd.* Artículo 20. (Énfasis añadido)

<sup>84</sup> *Ibíd.* Artículo 427.

<sup>85</sup> *Ibíd.* Artículo 11, 4.

<sup>86</sup> *Ibíd.* Artículo 83, 12.

<sup>87</sup> Alejandra Bonilla. *La protección del derecho a la intimidad en el tratamiento de datos personales: el caso de España y la nueva legislación latinoamericana*. Costa Rica. 2002.



disponga. El inciso 21 del artículo 66 de la Constitución protege indirectamente el secreto profesional al proteger:

El derecho a la inviolabilidad y al secreto de la correspondencia física y virtual; ésta no podrá ser retenida, abierta ni examinada, excepto en los casos previstos en la ley, previa intervención judicial y con la obligación de guardar el secreto de los asuntos ajenos al hecho que motive su examen. Este derecho protege cualquier otro tipo o forma de comunicación<sup>88</sup>.

El Código Orgánico de la Función Judicial, dentro del capítulo III, en el que estipula el Régimen Disciplinario, en el artículo 335, meticulosamente describe las prohibiciones a los abogados en el patrocinio de las causas, y dice: “[e]s prohibido a los abogados en el patrocinio de las causas: 1. [r]elevar el secreto de sus patrocinados, sus documentos o instrucciones”<sup>89</sup>. Al igual que el artículo 26, busca que la profesión sea practicada con buena fe, lealtad y ética<sup>90</sup>, y el artículo 330, 6, delimita dentro de los deberes del abogado, el abstenerse de promover la difusión de los aspectos reservados<sup>91</sup>.

El Código Orgánico Integral Penal (“COIP”) en el artículo 179, protege el sigilo profesional estipulando lo siguiente: “la persona que, teniendo conocimiento por razón de su estado u oficio, empleo, profesión o arte, de un secreto cuya divulgación pueda causar daño a otra persona o lo revele, será sancionada con pena privativa de libertad de seis meses a un año”<sup>92</sup>. El artículo 269, de la misma ley, tipifica el prevaricato de los abogados<sup>93</sup>. Asimismo, el inciso segundo del artículo 424, ampara al secreto profesional al exonerar del deber de denunciar, siempre que exista conocimiento de los hechos amparados por la obligación del derecho profesional<sup>94</sup>. Tampoco podrá entregar documentos del cliente como prueba, sin el consentimiento de este, pues se tomaría como prueba ilícita<sup>95</sup>.

Un abogado no puede ser obligado a declarar en contra de su cliente ya que, en casos de no poder revelar un secreto, el artículo 503, 2 del COIP<sup>96</sup> establece que debe comparecer y explicar

---

<sup>88</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 66, 21. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

<sup>89</sup> Código Orgánico de la Función Judicial. Artículo 335, 1. Registro Oficial Suplemento 544 del 9 de marzo de 2009.

<sup>90</sup> *Ibid.* Artículo 26.

<sup>91</sup> *Ibid.* Artículo 330, 6.

<sup>92</sup> Código Orgánico Integral Penal. Artículo 179. Registro Oficial Suplemento 180 del 10 de febrero de 2014.

<sup>93</sup> *Id.*, Artículo 269.

<sup>94</sup> *Id.*, Artículo 424, 2.

<sup>95</sup> *Id.*, Artículo 454, 6.

<sup>96</sup> “*Testimonio de terceros - El testimonio de terceros se regirá por las siguientes reglas: 2. No se recibirá las declaraciones de las personas depositarias de un secreto en razón de su profesión, oficio o función, si estas versan sobre la materia del secreto. En caso de haber sido convocadas, deberán comparecer para explicar el motivo del cual surge la obligación y abstenerse de declarar pero únicamente en lo que se refiere al secreto o reserva de fuente.*” *Id.*, Artículo 503.

el motivo por el cual tiene la obligación de callar y abstenerse a declarar. Además, ni siquiera el mismo cliente está obligado a hacerlo en contra de sí mismo: “En este sentido, está unido a la garantía constitucional según la cual nadie está obligado a declarar contra sí mismo”<sup>97</sup>.

La Ley de Federación de Abogados del Ecuador, garantiza que la profesión de abogado se ejerza con honor y responsabilidad. Es con base en esta búsqueda de comportamiento, que en su artículo 23, tiene como puntos a ser tratados y resueltos por el Tribunal de Honor, respecto a los afiliados de los Colegios de Abogados:

a) Faltas cometidas en el patrocinio de los asuntos que se les hubiere encomendado. b) Negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones como abogado, en el procedimiento judicial; c) Inobservancia de las obligaciones determinadas en las leyes que les conciernen; e) Ejercicio ilegal de la profesión; f) Violación del secreto profesional; g) Difamación de un abogado afiliado, con ocasión de su ejercicio profesional; y, h) Los demás que constituyan quebrantamiento de las normas del Código de Ética Profesional<sup>98</sup>.

En tal virtud, el artículo 32 de la misma ley, promueve a que el ejercicio de la profesión se sujete a la ética. El Código de Ética Profesional, de Avellan Feres, en su artículo 12 estipula que “guardar el secreto profesional es un deber y un derecho del Abogado”<sup>99</sup>.

El Código Orgánico General de Procesos (“COGEP”), en el artículo 175, inciso 2, dentro de las obligaciones del declarante, permite negarse a responder preguntas si la respuesta significaría que: “Viole su deber de guardar reserva o secreto por razón de su estado u oficio, empleo, profesión, arte o por disposición expresa de la ley”<sup>100</sup>.

El Código Tributario (“CT”), en el artículo 98, inciso segundo, reconoce el respeto al secreto profesional al exonerar a los “profesionales, en cuanto tengan derecho a invocar el secreto profesional de comparecer como testigos, proporcionar informes o exhibir documentos que existieran en su poder para la determinación de la obligación tributario de otro sujeto”<sup>101</sup>.

En conclusión, no solo la Constitución lo ampara, sino que normas infra-constitucionales lo reconocen y protegen, buscando así que se garantice el sigilo profesional dentro del ejercicio de todo abogado y se alcance el fin de proteger la confidencialidad y la privacidad del cliente.

## 5.1 Quebrantamiento del ordenamiento jurídico

---

<sup>97</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 66, 11. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

<sup>98</sup> Ley de Federación de abogados del Ecuador. Artículo 23. Registro Oficial No. 276. 1973.

<sup>99</sup> Código de Ética Profesional, de Avellan Feres. Artículo 12. Federación Nacional de Abogados del Ecuador. 1969.

<sup>100</sup> *Ibid.* Artículo 175, 2.

<sup>101</sup> Código Tributario. Artículo 98. Registro Oficial: No 38 de 14 de junio de 2005.

El artículo 102, de la LRTI, sostiene una disposición que quiebra con la visión que se maneja a lo largo del ordenamiento jurídico ecuatoriano con respecto al secreto profesional, pues este artículo en su inciso segundo, obliga a los abogados a revelar a la administración tributaria información sobre las actividades de sus clientes relacionadas con paraísos fiscales. En caso de que esa obligación sea incumplida, la misma norma establece la sanción pertinente. Según ese artículo:

Los promotores, asesores, consultores y estudios jurídicos, están obligados a informar bajo juramento a la Administración Tributaria de conformidad con las formas y plazos que mediante resolución de carácter general se emita para el efecto, un reporte sobre la creación, uso y propiedad de sociedades ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición de beneficiarios efectivos ecuatorianos. Cada incumplimiento de esta norma será sancionado con una multa de hasta 10 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta, sin perjuicio de las responsabilidades penales a que hubiera lugar.

Es necesario hacer un análisis de esta norma y determinar si es válida o no. Como quedó indicado en la introducción, el propósito de este trabajo radica en establecer si efectivamente la LRTI violenta el derecho-deber del abogado, al secreto profesional. De eso nos encargaremos en el tercer capítulo de este trabajo.

## **6. Régimen Internacional**

El Ecuador, aparte de observar al secreto profesional dentro de su ordenamiento jurídico, se ha adherido a Convenios en los que consagra ese derecho. Se hará un estudio a los tratados que tratan sobre el secreto profesional con el fin de ver que interpretación y aplicación debe darse al secreto profesional. De este modo, se hará una contemplación de regulaciones jurídicas extranjeras sobre el secreto profesional y los límites sobre el secreto profesional.

### **6.1 Acuerdos internacionales que protegen al secreto profesional**

El Ecuador es un miembro activo de las Naciones Unidas desde 1945<sup>102</sup> donde la Asamblea General, proclamó la Declaración Universal de los Derechos Humanos, a fin de que los ideales comunes reconocidos en ese documento sean asegurados, aplicados y efectivos dentro de las jurisdicciones de los Estados Miembros<sup>103</sup>.

---

<sup>102</sup> *Estados Miembros*. Naciones Unidas. 2019. <https://www.un.org/ec/naciones-unidas/estados-miembros/> (acceso: 15/7/2019).

<sup>103</sup> Naciones Unidas. *La Declaración Universal de Derechos Humanos*. <https://www.un.org/es/universal-declaration-human-rights/> (acceso: 15/agosto/2019).

Dentro de los derechos humanos fundamentales recogidos en esta declaración, está el artículo 7, que dice: “[t]odos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación”<sup>104</sup>. Por consiguiente, se defiende el derecho a la tutela judicial efectiva e igualitaria y el derecho de la declaración sin que se vulnere derecho alguno. Así mismo, el artículo 8, reconoce que: “[t]oda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley”<sup>105</sup>.

El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (ICCPR)<sup>106</sup>, en el artículo 17, reconoce el derecho a la privacidad y protección por la ley. En el artículo 26, también reconoce el derecho a la igualdad ante la ley, y a una misma protección. Por último, el Pacto de San José, al cual el Ecuador se adhiere el 12 de agosto de 1977, luego de haber firmado en 1969, reconoce las garantías, principios y deberes-obligaciones de un abogado<sup>107</sup>. La Comisión Interamericana de Derechos Humanos lo vincula estrechamente con el derecho a la intimidad<sup>108</sup>.

El Octavo Congreso de las Naciones Unidas sobre Prevención del Delito y Tratamiento del Delincuente, celebrado en La Habana en 1990<sup>109</sup>, determina las obligaciones y responsabilidades de un abogado. Todos los países que firmaron esta resolución —más de 150—, deben no sólo reconocer, sino garantizar y proteger el sigilo profesional. Si bien este instrumento no es vinculante<sup>110</sup>, estimula una mayor conciencia jurídica, al “contribuir a asegurar la presencia de

---

<sup>104</sup> Asamblea General de las Naciones Unidas. *Declaración Universal de los Derechos Humanos*. París. Resolución 217 A (III): 1948. [https://www.ohchr.org/EN/UDHR/Documents/UDHR\\_Translations/spn.pdf](https://www.ohchr.org/EN/UDHR/Documents/UDHR_Translations/spn.pdf) (acceso: 1/agosto/2019).

<sup>105</sup> *Ibíd.* Artículo 8.

<sup>106</sup> Asamblea General de las Naciones Unidas. *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*. Resolución 2200 A (XXXI). 1966. <https://www.coe.int/es/web/compass/the-international-covenant-on-civil-and-political-rights> (acceso: 20/agosto/2019).

<sup>107</sup> Organización de los Estados Americanos. *Convención americana sobre derechos Humanos Pacto de San José*. Costa Rica. 1969. [https://www.oas.org/dil/esp/tratados\\_B-32\\_Convencion\\_Americana\\_sobre\\_Derechos\\_Humanos\\_firmas.htm](https://www.oas.org/dil/esp/tratados_B-32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos_firmas.htm) (acceso: 21/agosto/2019).

<sup>108</sup> Comisión Interamericana de Derechos Humanos. X e Y c. Argentina, Informe No. 38/96. Caso 10.506 de 15 de octubre de 1996 y Costa Rica, Informe No. 85/10, caso 12.361 de 14 de julio de 2010.

<sup>109</sup> ONU. *Principios Básicos sobre la Función de los Abogados*. Naciones Unidas, Derechos Humanos. Adoptados por el Octavo Congreso de las Naciones Unidas sobre Prevención del Delito y Tratamiento del Delincuente, La Habana. (1990). <https://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/RoleOfLawyers.aspx> (acceso: 27/04/2019)

<sup>110</sup> Cfr. Mauricio Iván del Toro Huerta. *El fenómeno del soft law y las nuevas perspectivas del derecho internacional*. México. 2006. <https://www.redalyc.org/pdf/4027/402740621012.pdf> (acceso: 19/10/2019).

valores éticos en el proceso de positivización del derecho internacional o reflejar la diversidad de la comunidad internacional”<sup>111</sup>.

En los puntos 12-15, se encuentran reglas básicas que buscan el buen comportamiento de los abogados. Entre ellas está el deber de mantener “en todo momento el honor y la dignidad de su profesión en su calidad de agentes fundamentales de la administración de justicia”. Se espera que los abogados presenten el correcto asesoramiento en cuanto a los derechos y obligaciones de sus clientes. Esto sin dejar de lado los derechos humanos y libertades fundamentales reconocidas por el derecho nacional e internacional, acorde a la ley, las reglas y normas éticas reconocidas que rigen su profesión<sup>112</sup>.

De manera reiterada, desde los puntos 16- 22, dentro de las Garantías para el ejercicio de la profesión, se determina como los gobiernos que asistieron al Congreso garantizarán el libre ejercicio de los abogados. Todo esto, sin poner obstáculos indebidos, ya sea por medio de acciones amenazantes, persecuciones o intimidaciones profesionales. Ante todo, dando libertad de comunicación para con sus clientes y respecto a sus casos.<sup>113</sup> El punto 22, trata sobre la obligación que las autoridades tienen de reconocer y respetar el sigilo de toda consulta, al igual que la comunicación que exista entre un abogado y su cliente, siempre y cuando esta sea dentro de una relación profesional<sup>114</sup>.

## 6.2 El secreto profesional en el derecho extranjero

El derecho al secreto profesional es un concepto que se aplica en mayor parte de los ordenamientos jurídicos del mundo, ya que tiene una importancia excepcional dentro de la profesión. Su relevancia es tal, que “por regla general los códigos de ética dan por supuesto el secreto profesional”<sup>115</sup>. No obstante, este derecho ha sido manipulado por los diferentes contextos políticos e históricos, “los regímenes absolutistas, nazismo, comunismo y fascismo han puesto en

---

<sup>111</sup> Mauricio Iván del Toro Huerta. *El fenómeno del soft law y las nuevas perspectivas del derecho internacional*. México. 2006. p. 520. <https://www.redalyc.org/pdf/4027/402740621012.pdf> (acceso: 19/10/2019).

<sup>112</sup> ONU. *Principios Básicos sobre la Función de los Abogados: Obligaciones y Responsabilidades*. Puntos: 12-15. Naciones Unidas, Derechos Humanos. Adoptados por el Octavo Congreso de las Naciones Unidas sobre Prevención del Delito y Tratamiento del Delincuente, La Habana. (1990). <https://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/RoleOfLawyers.aspx> (acceso: 27/ 04/ 2019)

<sup>113</sup> *Id.*, Garantías para el ejercicio de la profesión. Puntos: 16-22.

<sup>114</sup> *Id.*, Puntos: 19-22.

<sup>115</sup> José Portuondo y De Castro. *Secreto profesional en el código de ética*. Revista de Derecho Puertorriqueño. 1965. p. 86.

grave peligro este complejo derecho-deber del abogado”<sup>116</sup>. Por lo tanto, hay varias legislaciones que lo recogen en sus constituciones, códigos especializados o a través de distintas normas del ordenamiento jurídico, pero con diferentes aserciones de su alcance y límite. Unos regímenes lo tratan como derecho absoluto y otros, abren las puertas a que sea violentado en determinadas ocasiones.

En el Ecuador no llega a ser del todo claro, ya que como se ha visto, éste lo recoge a través del ordenamiento jurídico, lo garantiza y protege. Sin embargo, no delimita con exactitud su alcance. Para comprender mejor los límites de esta figura, se analizará referencias internacionales, con base en la doctrina y legislación ya que jurisprudencia hay poca. En general parece ser que “a pesar de su extrema importancia en la profesión, no se trata de un derecho absoluto, sino que el secreto profesional puede ceder en determinadas situaciones”<sup>117</sup>.

### 6.2.1 Estados Unidos

En Estados Unidos de América, *The American Bar Association* (en adelante ABA), es un organismo de control cuya misión es garantizar que sus miembros ejerzan la profesión cumpliendo con la justicia nacional<sup>118</sup>. Los abogados que deseen ejercer la profesión en los Estados Unidos, deben obligatoriamente, ser miembros aprobados por la ABA. Para esto deben pasar exámenes de conocimiento de la materia y exámenes éticos hacia la conducta de un abogado<sup>119</sup>.

Uno de los códigos que utilizan para controlar la conducta es el *Code of Professional Responsibility*<sup>120</sup> y *Rules of Professional Conduct*<sup>121</sup>. Estos cuerpos legales que son fundamentales dentro de su sistema jurídico, amparan el secreto profesional<sup>122</sup> con la figura de *attorney-client*

---

<sup>116</sup> José Portuondo y De Castro. *Secreto profesional en el código de ética*. Revista de Derecho Puertorriqueño. 1965. p. 87.

<sup>117</sup> Andino, Juan Antonio. *Efectos de la vulneración del secreto profesional del abogado en el proceso civil*. Barcelona: Universitat de Barcelona. 2013. p. 80.

<sup>118</sup> American Bar Association. *The American bar association*. 2019. [https://www.americanbar.org/about\\_the\\_aba/](https://www.americanbar.org/about_the_aba/) (acceso: 15/9/2019).

<sup>119</sup> *Ibíd.*

<sup>120</sup> The American Bar Association- Code of Professional Responsibility: adoptado en los Estados Unidos de Norteamérica a partir del 1 de enero de 1970.

<sup>121</sup> Floyd R. Gibson. *Rules of professional conduct*. Judges' Journal. 1980. p. 25. American Bar Association, Rules of Professional Conduct: adoptado en los Estados Unidos de Norteamérica a partir de 1983.

<sup>122</sup> Ava Borrasso. *Privilege and International Implications against the backdrop of the panama papers*. Business Law Today. 2016. p. 2.

*privilege*, también conocido como *lawyer-client privilege*<sup>123</sup>. Esta legislación es de aquellas que se inclinan a sostener que es importante tener privacidad e intimidad, pero bajo ciertas circunstancias, consideran que pesa más el vulnerar el secreto profesional<sup>124</sup>. Esto, con el fin de poder prevenir delitos o el poder tener evidencia en los juicios para poder resolver con toda la información los casos<sup>125</sup>. Por lo tanto, si la información revelada por parte del cliente se trata de un hecho ilícito futuro, el abogado puede revelar dicha información. Es decir, si la información no cumple con ciertos requisitos establecidos legalmente, los códigos de ética permiten que ésta, sea develada por un interés mayor<sup>126</sup>.

## 6.2.2 Jurisdicciones latinoamericanas

Puerto Rico regula el secreto profesional a través de un Código de Ética Profesional<sup>127</sup> que establece que, para ejercer la profesión de abogado, es fundamental la confidencialidad, la libertad y la privacidad<sup>128</sup>. Al igual que Chile<sup>129</sup>, Colombia<sup>130</sup>, México<sup>131</sup>, Argentina<sup>132</sup>, Paraguay<sup>133</sup>, Perú<sup>134</sup>, Guatemala<sup>135</sup> y más sistemas jurídicos que recogen el secreto profesional en sus constituciones<sup>136</sup> o códigos específicos. Por ejemplo, en Chile:

Se extiende a ámbito de protección señalando que el secreto no solo ampara a la persona del abogado sino también a su estudio profesional y a todo hecho, circunstancia, documento, dato o antecedente que el abogado haya tomado conocimiento por declaraciones de su cliente, debido a su

---

<sup>123</sup> Vid. Hazard, Geoffrey. *An historical perspective on lawyer-client privilege*. Yale Law School Legal Scholarship Review. Estados Unidos de América. 1978.

<sup>124</sup> Ava Borrasso. *Privilege and International Implications against the backdrop of the panama papers*. Business Law Today. 2016. p. 2. Cfr. ABA Model Rules of Professional Conduct. Rule 1.6.

<sup>125</sup> Daniel W. Shuman. *The origins of the physician-patient privilege and professional secret*. 1985. p. 661.

<sup>126</sup> *Id.*, p. 663.

<sup>127</sup> Código de Ética Profesional que recogerá la conducta de los miembros de la profesión legal. Puerto Rico. 1970.

<sup>128</sup> Guillermo Figueroa. *Reglamento de la Conducta Profesional en Puerto Rico: Pasado, Presente y Futuro*. Jur. U.P.R. 1999. p. 771.

<sup>129</sup> Código de Ética Profesional. Consejo General de Colegio de Abogados de Chile. Artículos 10-13. 2011. Cfr. Pablo Fuenzalida. *La Actualización de la Ética Profesional: Declaraciones, Interpretaciones y Recomendaciones del Colegio de Abogados de Chile*. Derecho PUCP, 62. 2009.

<sup>130</sup> Javier Enrique Merlano. *La responsabilidad jurídica de abogados y administradores de justicia en el derecho colombiano*. Universidad del Norte Barranquilla. Colombia: Revista de Derecho. 2010.

<sup>131</sup> Código de Ética Profesional de la Federación Mexicana de Colegios de Abogados. 1997.

<sup>132</sup> Código de Ética del Colegio Público de Abogados de La Capital Federal de Argentina. Artículo 10. 1987.

<sup>133</sup> Cfr. *Código de Ética Judicial de la República del Paraguay. Reglamento de la Oficina de Ética Judicial y Procedimientos Relativos al Código de Ética Judicial y Normativa Complementaria*. Paraguay: Asunción. 2010.

<sup>134</sup> Constitución Política de Perú. Artículo 2. 1993.

<sup>135</sup> Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala. *Código De Ética Profesional del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala*. Guatemala. 1996.

<sup>136</sup> Comité Permanente sobre el Derecho de Patentes. (2007). *La Prerrogativa del Secreto Profesional en Relación Cliente- Abogado*. Decimotercera sesión; Ginebra. Recuperado el 28 de abril de 2019 de: [https://www.wipo.int/edocs/mdocs/scp/es/scp\\_13/scp\\_13\\_4.pdf](https://www.wipo.int/edocs/mdocs/scp/es/scp_13/scp_13_4.pdf)

propia observación, deducción o intuición, así como los recibidos de terceros con motivos u ocasión de su actuación profesional<sup>137</sup>.

En general protegen el secreto profesional, pero concuerdan en considerar el interés público o la coyuntura política del momento, para eliminar su protección. Sin embargo, ese es un tema que no corresponde a esta investigación.

### 6.2.3 Europa

La misma Carta de Principios Esenciales de la Abogacía Europea, conocida también como “*La Declaración de Perugia*”, del Consejo de la Abogacía Europea (CCBE), establece los principios esenciales que los abogados europeos están sometidos a respetar y proteger<sup>138</sup>. Entre los principios esenciales están el de “tener independencia y libertad de garantizar el derecho a la defensa y el asesoramiento a su cliente”<sup>139</sup>. Esta es reconocida por la Comunidad Europea, y es donde se afirma que el secreto profesional es el derecho y deber primordial de la profesión del abogado.

Dentro de Europa, la más parecida a Ecuador, es la legislación española y ésta contempla el secreto profesional, como un derecho y un deber del abogado<sup>140</sup>. Defienden el derecho a la intimidad, el derecho de defensa del cliente<sup>141</sup>, la función social de la abogacía y el interés colectivo profesional por conservar su prestigio social<sup>142</sup>. Lo mira como un derecho fundamental per se, o bien es estrechamente ligado a algún otro derecho fundamental, por esto, se ve amparado bajo la protección que brinda el ordenamiento jurídico<sup>143</sup>.

## 7. Excepciones y alcance del Secreto Profesional

Si bien la normativa ecuatoriana recoge de forma expresa a este derecho-deber, su aplicación no es absoluta. Como se ha estudiado, en otras jurisdicciones y en la doctrina, hay casos en los que

---

<sup>137</sup> Pablo Fuenzalida. *La Actualización de la Ética Profesional: Declaraciones, Interpretaciones y Recomendaciones del Colegio de Abogados de Chile*. Derecho PUCP, 62. P. 81. 2009. p. 238.

<sup>138</sup> Consejo de Abogacía Europea (CCBE). *Carta de Principios Esenciales de la Abogacía Europea*. Consejo de la Abogacía Europa. Bélgica. 2007.

<sup>139</sup> *Ibíd.*

<sup>140</sup> Ley de Competencia Desleal Española. Artículo 13 de 10 de enero de 1991.

<sup>141</sup> José Soldado Gutiérrez. *El secreto profesional del abogado*. O. 1189 a 1191. Antonio Fernández. El secreto profesional. p. 122.

<sup>142</sup> Federico Calvet. *Aproximación a las dispersas previsiones normativas de una garantía constitucional: el secreto profesional*. p. 7862y 7863.

<sup>143</sup> Juan Antonio López, Efectos de la vulneración del secreto profesional del abogado en el proceso civil. Tesis Doctoral. Universitat de Barcelona. Barcelona. 2013. p. 98.



éste puede limitarse. Sin embargo, el ordenamiento jurídico ecuatoriano no recoge expresamente estas excepciones, por lo que el alcance del secreto profesional no es claro en la ley ecuatoriana. No obstante, existirá una sanción en caso de practicar su profesión de manera desleal<sup>144</sup>.

Como fue referido antes, el secreto profesional no es un derecho absoluto, sino que puede ser revelado lícitamente bajo ciertas circunstancias determinadas por doctrina o jurisdicción extranjera. El abogado puede quedar liberado, bajo ciertas circunstancias, de su obligación de guardar secreto profesional, tanto con el consentimiento del cliente como sin este.

Otra circunstancia en la que el abogado puede decidir divulgar razonablemente la información protegida bajo el secreto profesional es cuando el cliente le revela que va a cometer un delito. Ante este caso, aún no existe el derecho a la defensa ya que sería un hecho futuro; y no puede tratarse del derecho a la intimidad, ya que se está tratando un plan delictivo; y además, colabora con la función social del abogado, al no permitir el desorden social con la comisión de dicho delito y no puede omitir información que pueda causar un daño a terceros<sup>145</sup>. De la misma manera, esto puede ser sustentado por la doctrina estadounidense, puesto que la ABA reconoce el valor de la vida y la integridad física, sobre el secreto profesional<sup>146</sup>.

La situación en la que el mantener el secreto profesional provoque un grave perjuicio para el propio abogado, para el cliente o para un tercero, es otro caso en el que la confidencialidad puede ser relativa. Según el artículo 30, del COIP, donde se establece que hay causas de exclusión de la antijuridicidad “no existe infracción penal cuando la conducta típica se encuentra justificada por estado de necesidad o legítima defensa”<sup>147</sup>. Como se menciona anteriormente, el rompimiento del secreto profesional tiene consecuencias penales. Es decir, en caso de que el abogado cumpla con situación tipificada, este debería ser absuelto del procesamiento legal penal ya que se encuentra justificado por un estado de necesidad.

El secreto profesional merece ser vulnerado por supervivencia de otro derecho de mayor relevancia. Es necesario ponderar la decisión respecto si el secreto profesional merece ser sacrificado por proteger a otro derecho<sup>148</sup>. Un ejemplo de esta situación es cuando el derecho a la vida de una persona está en riesgo por la contención de un secreto profesional, pues el acceder a

---

<sup>144</sup> Avellan Feres. Código de Ética Profesional. Artículo 12. 1969.

<sup>145</sup> Juan Antonio López, Efectos de la vulneración del secreto profesional del abogado en el proceso civil. Tesis Doctoral. Universitat de Barcelona. Barcelona. 2013. p. 145

<sup>146</sup> Sue Michmerhuizen. Confidentiality, Privilege: A Basic Value in Two Different Applications. 2007.

<sup>147</sup> Código Orgánico Integral Pena. Artículo 30. Registro Oficial Suplemento 180 de 10 de febrero de 2014.

<sup>148</sup> Richard Hixon. Privacy in Public Society. Oxford University Press. 1987. p. 60.

la información en un caso así, merece el sacrificio del secreto profesional<sup>149</sup>. De acuerdo a la doctrina establecida por el ABA, en los casos donde dos derechos relevantes rocen, entonces se respetará el que goce de prioridad<sup>150</sup>. Esto se debe a que como se determinó previamente, el secreto profesional no es un derecho fundamental en sí mismo, sino que garantiza la protección de estos<sup>151</sup>.

A pesar de que el ordenamiento jurídico ecuatoriano es bastante claro y reiterado con respecto a proteger el secreto profesional, no delimita de manera concisa las restricciones o limitaciones del mismo. Es por esto que es fundamental revisar la doctrina, así como estudiar otras jurisdicciones, para poder delimitar el secreto profesional, como lo establece el artículo 28, del Código Orgánico de la Función Judicial<sup>152</sup>.

En conclusión, el límite del secreto profesional se da en el caso de que el cliente informe al abogado que va a cometer un acto ilícito futuro, *ex ante*, es decir un crimen. Ya sea una vulneración a la ley que cause la muerte o un daño físico considerable a un tercero o a sí mismo. De igual forma, a toda infracción futura que pueda causar pérdidas económicas o patrimoniales a terceros o al Estado<sup>153</sup>.

Por lo que “da la opción al abogado revelar información en la medida necesaria para permitir que las personas afectadas o las autoridades apropiadas eviten que el cliente cometa un delito o fraude”<sup>154</sup>. Cabe recalcar que el momento en el que se cometió un acto ilícito, *ex post*, y el cliente busca ayuda del abogado, al ser un acto pasado, ya está protegido por el secreto profesional.

---

<sup>149</sup> Ronald Gamarra Herrera, Ricardo Uceda Pérez y Gonzalo Gianella Malca. *Secreto Profesional Análisis y perspectiva desde la medicina, el periodismo y el derecho: El secreto profesional y el derecho*. Perú: Lettera Gráfica. 2011. p. 20.

<sup>150</sup> Ava Borroso. *Privilege and International Implications against the backdrop of the Panama Papers*. Business Law Today by the American Bar Association. 2016.

<sup>151</sup> Gamarra Herrea, Ronald; Uceda, Ricardo y Gianella, Gonzalo. *Secreto Profesional Análisis y perspectiva desde la medicina, el periodismo y el derecho: El secreto profesional y el derecho*. Perú: Lettera Gráfica. 2011. p. 20.

<sup>152</sup> Código Orgánico de la Función Judicial. Artículo 28. Registro Oficial Suplemento 544 del 9 de marzo de 2009.

<sup>153</sup> American Bar Association. Confidentiality of information-Comment. 2019.

[https://www.americanbar.org/groups/professional\\_responsibility/publications/model\\_rules\\_of\\_professional\\_conduct/rule\\_1\\_6\\_confidentiality\\_of\\_information/comment\\_on\\_rule\\_1\\_6/](https://www.americanbar.org/groups/professional_responsibility/publications/model_rules_of_professional_conduct/rule_1_6_confidentiality_of_information/comment_on_rule_1_6/) (acceso: 31/10/2019).

<sup>154</sup> *Ibíd.*

## Capítulo II.- Secreto profesional dentro del marco tributario

Este capítulo se enfocará en el inciso segundo del artículo 102, de la LRTI. Se hará un análisis del alcance que tiene SRI con respecto a la recolección y acceso a la información de los contribuyentes. De manera general, se estudiará el régimen de los paraísos fiscales, lo cual aportará con la comprensión de los métodos de recolección con que cuenta el SRI. Por último, se estudiará la intención que tuvo el legislador al crear el artículo mencionado, qué implica y qué consecuencias acarrea. El análisis estará encaminado a determinar el límite del SRI, en esta función recolectora de información, en especial, dentro del margen de la relación entre el abogado-cliente.

### 1. La función del SRI de recolección de información y control tributario

El Estado, viéndose como el representante democrático del pueblo<sup>155</sup>, tiene la potestad tributaria, otorgada por Ley, de crear los tributos. De la misma forma tiene la potestad de imposición, que es la que se encarga de aplicar los tributos<sup>156</sup>.

Esto en base al principio constitucional de legalidad y reserva de ley. El principio de legalidad implica que “los actos gubernamentales y administrativos están subordinados a la Constitución, tratados internacionales y leyes vigentes, esto se constituye en reflejo de la soberanía popular”<sup>157</sup>. La reserva de ley, por su lado, establece el equilibrio de relación entre el legislador y el ejecutivo al momento de producir las normas, ya, que justamente este principio cuida “un mandato que la Constitución impone al legislador democrático limitando su poder para atribuir a la administración la tarea de regular por sí misma materias determinadas”<sup>158</sup>. Lo que persigue este principio “(...) es precisamente, excluir, para ciertas materias, la posibilidad de formación por vía distinta a la legislativa”<sup>159</sup>.

Existen otros principios que son vectores dentro de materia tributaria para la recolección de información y recaudación de tributos de los constituyentes. La Constitución, en su artículo

---

<sup>155</sup> Alexandra Naranjo. *El principio de reserva de ley y la capacidad normativa de la administración tributaria. III Jornadas Jurídico-Tributarias*. Quito: Centro de Estudios Fiscales- Servicio de Rentas Internas. 2009. p. 105.

<sup>156</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 67 y 301. Registro Oficial: No 449 de octubre de 2008. Y Código Tributario. Artículo 67.

<sup>157</sup> Pamela Aguirre. *El principio constitucional de legalidad y la facultad normativa del SRI*. Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar. Corporación Editora Nacional. 2013. p. 18.

<sup>158</sup> Rubey Asorey. *La Determinación sobre base presunta en Latinoamérica*. Guayaquil: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. 2009.

<sup>159</sup> Fernando Pérez. *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Civitas. 1998. p. 45.

300, los reconoce al establecer que: “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria (...)”.

### **1.1 El SRI como el organismo mediante el cual el Estado determina y cobra tributos**

El SRI tiene a su cargo la administración y recaudación de los tributos nacionales. Esto lo reconoce la Ley de creación del Servicio de Rentas Internas, dentro del artículo 2, que determina las facultades, atribuciones y obligaciones. El inciso segundo del artículo mencionado, aclara que el SRI es el encargado de “efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad”<sup>160</sup>.

Esta recaudación de tributos, que son prestaciones de carácter económico, “que un sujeto pasivo debe observar a favor del Estado”<sup>161</sup>, normalmente tienen una finalidad fiscal, para cubrir las cargas públicas del Estado. Es decir, que involucran “satisfacer los requerimientos del desarrollo nacional”<sup>162</sup> de manera tal que se asegure la igualdad, la equidad y la redistribución de la riqueza. Estos se los cobra a los particulares o contribuyentes, conocidos como sujetos pasivos<sup>163</sup>, por una determinada entidad administrativa conocida como el sujeto activo<sup>164</sup>. Para el presente caso, la entidad administrativa del Estado en la que nos enfocáremos, es el SRI<sup>165</sup>.

### **1.2 Mecanismos de recaudación de información**

Ahora bien, para que la administración tributaria, el SRI<sup>166</sup>, pueda ejecutar su trabajo, necesita de una base de datos completa, transparente y real de los contribuyentes<sup>167</sup>, y de esta manera, poder determinar el hecho generador, la base imponible y la cuantía de tributo

---

<sup>160</sup> Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. Artículo 2, 2. Registro Oficial 206 de 2 de diciembre de 1997.

<sup>161</sup> Código Orgánico de la Producción, comercio e inversiones. Artículo 1. Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010. Cfr. Oswaldo Santos. *Derecho Tributario Clase 1*. Santos Burbano de Lara Abogados. Universidad San Francisco de Quito. 2017. Dispositiva. 15.

<sup>162</sup> Robert Blacio. *El Tributo en el Ecuador*. Ecuador: La Hora. (2009). <https://www.derechoecuador.com/el-tributo-en-el-ecuador> (acceso: 1/8/2019).

<sup>163</sup> Ley de Régimen Tributario Interno. Artículo 4. Registro Oficial Suplemento 463. 17 de noviembre de 2004.

<sup>164</sup> *Id.*, Artículo 3.

<sup>165</sup> Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. Artículo 2. Registro Oficial 206 de 2 de diciembre de 1997.

<sup>166</sup> Ley de Régimen Tributario Interno. Artículo 3. Registro Oficial Suplemento 463. 17 de noviembre de 2004.

<sup>167</sup> Código Tributario. Artículos 67-71. Registro Oficial Suplemento 38. 14 de junio de 2005.

correspondiente. “La administración tributaria se concentra en la búsqueda y hallazgos de los datos relativos a la relación jurídico tributaria”<sup>168</sup>, para lo que existen diversos mecanismos de recaudación de información<sup>169</sup>. Estas modalidades que tiene el SRI, específicamente, para alimentar sus bases de datos, buscan detectar y saber a quién y cuánto debe cobrar. Estos buscan “alcanzar un sistema tributario justo; postulado que además vincula a la administración en los límites de la ley; como también obliga al contribuyente a no abusar del planeamiento fiscal y de no practicar evasión, elusión y fraude fiscal”<sup>170</sup>.

En cuanto a la obligación de recaudación, el artículo 88, del Código Tributario, enumera los tres sistemas de determinación: “1. por declaración del sujeto pasivo; 2. por actuación de la administración; o, 3. de modo mixto”<sup>171</sup>. En cuanto a la declaración del sujeto pasivo, se da con el cumplimiento del hecho generador, el propio contribuyente declara sus tributos, dentro del tiempo, de la forma y con los requisitos que la ley exige<sup>172</sup>. El segundo modo, es cuando el sujeto activo<sup>173</sup> establece la obligación tributaria que debe cumplir el sujeto pasivo<sup>174</sup>. Dado que este requiere de un tipo de servicio por parte de la administración, la obligación tributaria que sea determinada así, tendrá un recargo del 20% sobre el principal. Por último, la determinación mixta es cuando el sujeto activo determina la obligación en base a los datos entregados a ella por los sujetos pasivos, quedando así vinculados a tales datos, para todos sus efectos<sup>175</sup>.

---

<sup>168</sup> Pamela Aguirre. *El principio constitucional de legalidad y la facultad normativa del SRI*. Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar. Corporación Editora Nacional. 2013. p. 54.

<sup>169</sup> Código Tributario. Artículo 87. Registro Oficial Suplemento 38. 14 de junio de 2005.

<sup>170</sup> Pamela Aguirre. *El principio constitucional de legalidad y la facultad normativa del SRI*. Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar. Corporación Editora Nacional. 2013. p. 20

<sup>171</sup> Código Tributario. Artículo 88. Registro Oficial Suplemento 38. 14 de junio de 2005.

<sup>172</sup> *Id.*, Artículo 89.

<sup>173</sup> Art. 92.- Forma presuntiva. - Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva. Las normas de la determinación presuntiva podrán ser aplicables en la emisión de liquidaciones de pago por diferencias en la declaración o resolución de aplicación de diferencias, por parte de la Administración Tributaria, exclusivamente en los casos en los que esta forma de determinación proceda de conformidad con el artículo 24 y 25 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y de forma motivada por la Administración Tributaria, precautelando la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y su realidad económica. En el desarrollo del procedimiento administrativo se deberá garantizar el derecho al debido proceso y el derecho a la defensa de los contribuyentes, constitucionalmente establecidos.

<sup>174</sup> Código Tributario. Artículo 68 y 90. Registro Oficial Suplemento 38. 14 de junio de 2005.

<sup>175</sup> Determinación mixta. - Determinación mixta, es la que efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos. Código Tributario. Artículo 93. Registro Oficial Suplemento 38. 14 de junio de 2005.

Cabe acotar que, la determinación por el sujeto activo puede ser de forma directa o presuntiva. En este sentido, la forma directa:

(...) se hará en base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen los sistemas informáticas por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsabilidades de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador<sup>176</sup>.

En otras palabras, existen varias bases de datos, declaraciones, reportes de información de parte de diversos responsables de los tributos, entre otros, que permiten al SRI, recolectar la información que necesita.

Por otro lado, ante la falta de información suficiente para hacer una determinación directa, se aplica la forma presuntiva. Bajo este parámetro se puede utilizar otro tipo de información para alimentar su base de datos, como:

(...) en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.<sup>177</sup>

Estas fuentes de alimentación de datos permiten que el SRI aclare la información que posee. El inciso 9, del artículo 2, de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, le da la facultad para “solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley”<sup>178</sup>.

Dentro de los modelos de recaudación, el SRI también cuenta con el apoyo del artículo 96, del Código Tributario, que habla sobre los deberes formales del contribuyente:

1. Cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria: a) Inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen; b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso; c) Llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, en idioma castellano; anotar, en moneda de curso legal, sus operaciones o transacciones y conservar tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita; d) Presentar las declaraciones que correspondan; y, e) Cumplir con los deberes específicos que la respectiva ley tributaria establezca. 2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo. 3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular

---

<sup>176</sup> *Id.*, Artículo 91.

<sup>177</sup> *Id.*, Artículo 92.

<sup>178</sup> Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. Artículo 2, 6. Registro Oficial 206 de 2 de diciembre de 1997.

las aclaraciones que les fueren solicitadas. 4. Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente<sup>179</sup>.

Por lo tanto, los sujetos pasivos, además de su obligación material de pagar el tributo, tienen también la obligación de cumplir con los deberes formales ya que “la razón de ser de esos deberes es facilitar la recaudación tributaria y la determinación de las obligaciones tributarias”<sup>180</sup>.

Dentro de los deberes formales están los deberes conexos que los contribuyentes deben cumplir, como declaraciones con sus respectivos anexos y guías<sup>181</sup>. De igual manera, todo sujeto pasivo que esté obligado a llevar contabilidad, deberá pagar “el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma”<sup>182</sup>. Por lo que se entiende que los sujetos pasivos deberán entregar a la Administración Tributaria, de manera responsable, los resultados de la contabilidad.

Existen varios anexos que el contribuyente tiene obligación de presentar ante el SRI. Por ejemplo, entre los que nos interesan para efectos de este trabajo, están el Anexo Transaccional Simplificado (ATS)<sup>183</sup> —que implica reportar todas las transacciones que realiza el sujeto pasivo—, existe el Anexo de Dividendos (ADI)<sup>184</sup>—donde reporta la repartición de dividendos a paraísos fiscales—, el conocido Anexo de Accionistas, Partícipes, Socios, Miembros de Directorio y Administradores (APS)<sup>185</sup>, Anexo Movimiento Internacional de Divisas (ISD)<sup>186</sup>, entre otros.

Sin ir más allá, bastante información relevante para la recaudación de información del SRI es pública. Cualquier persona puede tener acceso a información privada, tan solo con investigar en las plataformas estatales. Entre estos están la base de datos del mismo SRI<sup>187</sup>, la página de la Superintendencia de Compañías<sup>188</sup>, y, los mismos Municipios que pueden proveer información.

---

<sup>179</sup> Código Tributario. Artículo 96. Registro Oficial Suplemento 38. 14 de junio de 2005.

<sup>180</sup> Oswaldo Santos. *Derecho Tributario: Los deberes formales tributarios*. Clase 10. Dispositiva 4. Santos Burbano de Lara Abogados. Universidad San Francisco de Quito. 2017.

<sup>181</sup> Vid. SRI. Anexos y Guías. 2019. <https://www.sri.gob.ec/web/guest/formularios-e-instructivos1> (acceso: 9-9-2019)

<sup>182</sup> Ley de Régimen Tributario Interno. Artículo 4 inciso 2. Registro Oficial No. 463, Suplemento de 17 de noviembre de 2004.

<sup>183</sup> Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000278 de 4 de julio de 2016.

<sup>184</sup> Crf. La Directora General de SRI. Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000509 de 8 de julio de 2015. <http://descargas.sri.gob.ec/download/anexos/adi/NAC-DGERCGC15-00000509.pdf>

<sup>185</sup> Crf. El Director General del SRI. Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000536 de 28 de diciembre de 2016.

<sup>186</sup> Crf. El Director General de SRI. Resolución No. NAC-DGERCGC09-00696 de 16 de octubre de 2009. <http://descargas.sri.gob.ec/download/anexos/mid/RES.NAC-DGERCGC09-00696.pdf>

<sup>187</sup> SRI. Inicio. <https://www.sri.gob.ec/web/guest/home> (Acceso: 09-09-2019).

<sup>188</sup> Vid. Supercias. <https://www.supercias.gob.ec/portalscvv/> (Acceso: 09-09-2019).

Es importante notar que el SRI puede ir directamente al contribuyente y solicitar la información que requiera respecto a esa compañía<sup>189</sup>. El titular está obligado a entregar esta información o sino el sujeto pasivo tendrá responsabilidad pecuniaria por incumplimiento<sup>190</sup>. Como se estudió anteriormente, las sociedades deben declarar cuál es su composición societaria, en la que se ve con detalle su estado<sup>191</sup>. Inclusive las entidades financieras deben reportar información siempre que se solicite con autorización de la Superintendencia de Compañías, pues no pueden oponer el sigilo bancario frente al SRI ni a la SENAE<sup>192</sup>. En consecuencia, los documentos o fuentes a los que el SRI puede acudir para alimentar su base de datos son varios.

## 2. Régimen tributario de los paraísos fiscales

Dentro de los sujetos pasivos del impuesto a la renta, en el artículo 4, de la LRTI, están consideradas “las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley”. El innumerado segundo posterior al artículo 4, de la misma ley, recoge las condiciones que debe cumplir, una jurisdicción para ser considerada como un paraíso fiscal, régimen fiscal preferente o jurisdicción de menor imposición. Estas son:

1. Tener una tasa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador o que dicha tarifa sea desconocida. 2. Permitir que el ejercicio de actividades económicas, financieras, productivas o comerciales no se desarrolle sustancialmente dentro de la respectiva jurisdicción o régimen, con el fin de acogerse a beneficios tributarios propios de la jurisdicción o régimen. 3. Ausencia de un efectivo intercambio de información conforme estándares internacionales de transparencia, tales como la disponibilidad y el acceso a información por parte de las autoridades competentes sobre la propiedad de las sociedades, incluyendo los propietarios legales y los beneficiarios efectivos, registros contables fiables e información de cuentas bancarias, así como la existencia de mecanismos que impliquen un intercambio efectivo de información<sup>193</sup>.

Con el fin de aclarar la Resolución del SRI 52, éste expide normas que establecen detalladamente cuales son los paraísos fiscales, los regímenes fiscales preferentes y los regímenes

---

<sup>189</sup> Código Tributario. Artículo 96. Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005. Cfr. Ley de Compañías. Artículo 322, 433-A, 440, 444. Registro Oficial 312 de 5 de noviembre de 2019.

<sup>190</sup> Código Tributario. Artículo 97. Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005.

<sup>191</sup> Ley de Compañías. Artículo 354. Registro Oficial 312 de 5 de noviembre de 2019.

<sup>192</sup> Rafael Serrano. *Secreto Bancario*. Entrevista Abogado de City Bank. 2019.

<sup>193</sup> Ley de Régimen Tributario Interno. Artículo innumerado segundo posterior al artículo 4. Registro Oficial No. 463, Suplemento de 17 de noviembre de 2004.



o jurisdicciones de menor imposición<sup>194</sup>. Por lo tanto, hay 88 países que están considerados como paraísos fiscales, los que se encuentran detallados en la lista del artículo 2, de dicha resolución<sup>195</sup>. A pesar de que esta resolución enumera claramente cuáles son los paraísos fiscales para efectos tributarios, la disposición del segundo artículo innumerado, posterior al artículo 4, de la LRTI, se aplicará sobre toda jurisdicción que cumpla con al menos dos de las tres disposiciones anotadas<sup>196</sup>. Es decir, que una jurisdicción que cumple con dos de estas disposiciones y no se encuentre en el listado, igual se considerará paraíso fiscal. Esto, por el hecho de cumplir con dos de los requisitos para ser considerado como tal.

Por otro lado, una jurisdicción será considerada como una jurisdicción de menor imposición sí:

(...) cuya tasa efectiva de impuesto sobre la renta o impuesto de naturaleza idéntica o analógica sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno, durante el último período fiscal, según corresponda<sup>197</sup>.

Es decir, que se considera una jurisdicción de menor imposición sólo cuando cumple con el primer requisito estipulado en el literal primero del segundo artículo innumerado, posterior al artículo 4, de la LRTI. No obstante, estas jurisdicciones van a recibir el mismo tratamiento que los paraísos fiscales.

Por último, a los regímenes fiscales preferentes se los trata igual que a los paraísos fiscales. Sin embargo, se los considera como preferentes si cumplen con al menos dos de las cuatro condiciones que estipula el artículo 5, de la anotada Resolución 52, del SRI<sup>198</sup>.

## 2.1 Tendencia de trato respecto a los Paraísos Fiscales

Los regímenes o jurisdicciones mencionados, dan la posibilidad de tener exigencias tributarias menores. Por esto tienden a ser países que llaman la atención de los contribuyentes para establecer ahí sus negocios y tener opciones de reducir la carga tributaria. Raphael Wahn, sostiene

---

<sup>194</sup> Resolución del SRI 52 No. NAC-DGERCGC15-00000052. Paraísos y Regímenes Fiscales preferentes. Registro Oficial Suplemento 430 reformado el 17 de agosto de 2017.

<sup>195</sup> *Ibíd.*

<sup>196</sup> Ley de Régimen Tributario Interno. Inciso segundo del artículo innumerado segundo, posterior al artículo 4. Registro Oficial No. 463, Suplemento de 17 de noviembre de 2004.

<sup>197</sup> Resolución del SRI 52 No. NAC-DGERCGC15-00000052. Paraísos y Regímenes Fiscales preferentes. Artículo 4. Registro Oficial Suplemento 430 reformado el 17 de agosto de 2017.

<sup>198</sup> *Ibíd.*

que los paraísos fiscales son los que “permiten esquivar, disimular o burlar la indecencia tributaria o reducirla en un gran porcentaje”<sup>199</sup>. Esto debido a que se han dado muchos casos en los que estos regímenes económicos, por tener falta de transparencia, han abierto las puertas a que se den fraudes fiscales<sup>200</sup>.

Por lo anotado, existen normas específicas para esas situaciones que buscan “restringir y de alguna forma castigar a operaciones realizadas con países conocidos como paraísos fiscales”<sup>201</sup>. Ecuador creó algunas normas que, dentro de sus objetivos, buscan alcanzar este fin<sup>202</sup>. Por lo tanto, hay obligaciones adicionales que están plasmadas a lo largo del ordenamiento jurídico que se encargan de desincentivar la utilización de paraísos fiscales. Por ejemplo, en la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, se persigue y busca evitar que el fraude fiscal se configure.

## 2.2 Métodos modernos que buscan la transparencia y evitar el fraude fiscal

Los negocios se transforman y cada vez operan más de forma global<sup>203</sup>. En concordancia con el principio constitucional de eficacia, el SRI cuenta con algunas estrategias para adaptarse al mundo moderno. Dentro de estas está el ir “incorporando tecnología, simplificado en pro de la sencillez, eficacia y economía de trámites y, modernización para fortalecer los nuevos cometidos estatales”<sup>204</sup>. De lo expuesto, es posible concluir que esto permite que los contribuyentes tengan facilidad para tributar y reportar sus obligaciones. Evidentemente, para el Estado esto acarrea el poder implementar transparencia fiscal.

Adicionalmente, el Ecuador en el 2019, firmó el acuerdo con el Foro Global, que entrará en vigencia en 2020<sup>205</sup>. Este convenio tiene como fin buscar la transparencia de la información del

---

<sup>199</sup> Raphael Wahn. *Elusión Tributaria y Normas Anti elusivas: su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto*. Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile. p. 54.

<sup>200</sup> Ava Borrasso. *Privilege and Internacional Implications against the backdrop of the panama papers*. Buisness Law Today. 2016. p. 2.

<sup>201</sup> Roberto Silva. *Las reformas tributarias del Gobierno de Correa*. Gestión No. 182. p. 25.  
[https://revistagestion.ec/sites/default/files/import/legacy\\_pdfs/182\\_003.pdf](https://revistagestion.ec/sites/default/files/import/legacy_pdfs/182_003.pdf) (acceso: 28/7/2019).

<sup>202</sup> Cfr. ¿Qué son paraísos fiscales? Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana.  
<https://www.cancilleria.gob.ec/que-es-un-paraiso-fiscal/>

<sup>203</sup> Miguel Pecho. El intercambio automático de información hacia el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional. *Derecho PUCP*, 72. 2014. p. 32.

<sup>204</sup> Resolución del SRI 52. No NAC-DGERCGC15-0000005 Registro Oficial Suplemento 430 reformado el 17 de agosto de 2017.

<sup>205</sup> Cfr. *SRI: Foro Global*. <https://www.sri.gob.ec/web/guest/foro-global> (Acceso: 07-09-2019).

contribuyente por medio de la cooperación del intercambio de información tributaria a nivel internacional. La aclaración de Miguel Pecho, sobre el desafío que están afrontando las jurisdicciones, es importante, ya que comunica como “las autoridades tributarias dependen cada vez más de la cooperación con sus contrapartes extranjeras para amnistiar más eficazmente sus leyes tributarias nacionales”<sup>206</sup>. Por esto, con el apoyo de otros 150 países miembros, la idea es intercambiar información para asegurarse de que no se cometan delitos tributarios<sup>207</sup>. Mediante este foro también se acogió la iniciativa de la Declaración de Punta del Este<sup>208</sup> que establece:

(...) una iniciativa latinoamericana para maximizar el potencial del uso efectivo de la información intercambiada bajo los estándares internacionales de transparencia fiscal para no solo abordar la evasión fiscal, sino también la corrupción y otros delitos financieros.<sup>209</sup>

Cabe mencionar, que los convenios bilaterales entre países han sido un método efectivo para disminuir los fraudes fiscales. La LRTI faculta al director del SRI, a celebrar convenios con las instituciones del sistema financiero, para tener facilidad en confirmar o investigar ciertos datos de los contribuyentes, como, por ejemplo, verificar los datos que el sujeto pasivo provee, dentro de las declaraciones<sup>210</sup>.

Dentro de las facultades del SRI está también, la de aplicar acciones de mayor intensidad en caso de que se detecte fraude fiscal<sup>211</sup>, para así desincentivar a que el contribuyente cometa ese tipo de conductas<sup>212</sup>. Tema relevante, ya que de esta manera busca que el Estado gane la contribución tributaria que necesita para sus actividades, evitando los fraudes fiscales.

---

<sup>206</sup> Miguel Pecho. El intercambio automático de información hacia el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional. Derecho PUCP, 72. 2014. p. 33.

<sup>207</sup> *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. OECD. Better Policies for Better Lives. 2018. <https://www.oecd.org/tax/transparency/el-foro-global-marca-un-cambio-dramatico-en-la-lucha-contra-la-evasion-fiscal-con-el-inicio-generalizado-del-intercambio-automatico-de-informacion-financiera.htm>(acceso: 5/10/2019).

<sup>208</sup> Declaración de Punta del Este. Un llamado a reforzar las medidas contra la evasión fiscal y la corrupción. Uruguay. 2018. <https://www.oecd.org/tax/transparency/Latin-American-Ministerial-Declaration.pdf> (acceso: 4/10/2019).

<sup>209</sup> *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. OECD. Better Policies for Better Lives. 2018. <https://www.oecd.org/tax/transparency/el-foro-global-marca-un-cambio-dramatico-en-la-lucha-contra-la-evasion-fiscal-con-el-inicio-generalizado-del-intercambio-automatico-de-informacion-financiera.htm>(acceso: 6/10/2019).

<sup>210</sup> Ley de Régimen Tributario Interno. Artículo 112. Registro Oficial No. 463, Suplemento de 17 de noviembre de 2004.

<sup>211</sup> Código Orgánico Integral Penal. Artículo 298. Registro Oficial Suplemento 180 de 10 de febrero de 2014.

<sup>212</sup> Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. Artículo 2.6. Registro Oficial 206 de 2 de diciembre de 1997. Cfr. Ley de Régimen Tributario Interno. Artículo 39 y 49. Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004.

En caso de que no se produzca el pago voluntario, la administración tiene la facultad de hacerlo efectivo por medio del procedimiento coactivo<sup>213</sup>. No obstante, en la fase resolutive, la Autoridad debe motivar sus decisiones, conforme el inciso 23, del artículo 66, de la Constitución, y el artículo 69, del Código Tributario.

### **3. Inciso segundo del Artículo 102 de la LRTI**

#### **3.1 Historia de la LRTI**

El inciso segundo del artículo 102 de la LRTI, materia de nuestro análisis, fue creado bajo la Ley Orgánica de Solidaria y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016. De acuerdo al artículo 1, el objeto de dicha Ley es:

La recaudación de contribuciones solidarias con el propósito de permitir la planificación, construcción y reconstrucción de la infraestructura pública y privada, así como la reactivación productiva que comprenderá, entre otros objetivos, la implementación de planes, programas, acciones, incentivos y políticas públicas para enfrentar las consecuencias del terremoto ocurrido el 16 de abril de 2016, en todas las zonas gravemente afectadas<sup>214</sup>.

El presidente Correa, presentó el proyecto de ley, con el fin de recaudar fondos para atender la situación de excepción del país. No obstante, con esta ley se crearon también, tributos determinados como “contribuciones solidarias”<sup>215</sup>. Estas debían permitir financiar la inversión que tenía que hacer el Estado, en cuanto a la reconstrucción de las zonas afectadas por el terremoto. Sin embargo, en la sección de “Disposiciones Reformatorias” de dicha ley, se realizó un cambio del inciso segundo del artículo 102 de la LRTI, respecto a una materia (secreto profesional) que no tiene relación con los motivos de dicha ley.

Antes del 2018, la LRTI, tenía la denominación de “orgánica”. Sin embargo, es indiscutible que siempre ha sido una ley ordinaria. El artículo 153, de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, dispuso dar a la LRTI, la categoría de orgánica<sup>216</sup>. Se intentó una acción de

---

<sup>213</sup> Código Tributario. Artículo 157. Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005.

<sup>214</sup> Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016. Ecuador: Quito. De 20 de mayo de 2016. Oficio No. T.7315-SGJ-16-315.

<sup>215</sup> *Ibíd.*

<sup>216</sup> Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. Artículo 153. Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre de 2007.

inconstitucionalidad en contra de esa norma ante la Corte Constitucional<sup>217</sup>. Sostuvieron que “esta ley que tiene el carácter de ordinaria no es posible modificar una ley dándole el carácter de orgánica cuando su contenido no tiene relación con el artículo 133 de la Constitución de la República”. Mediante sentencia No. 010-18-SIN-CC, de 16 de mayo de 2018, la Corte Constitucional, con base en el artículo 436, numeral 3, de la Constitución, declaró inconstitucional el artículo que comento<sup>218</sup>. Se confirmó, oficialmente, que tenía un rango inferior, de ordinaria, pues de acuerdo al artículo 133, de la Constitución, serán orgánicas las siguientes leyes:

1. Las que regulen la organización y funcionamiento de las instituciones creadas por la Constitución. 2. Las que regulen el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales. 3. Las que regulen la organización, competencias, facultades y funcionamiento de los gobiernos autónomos descentralizados. 4. Las relativas al régimen de partidos políticos y al sistema electoral. La expedición, reforma, derogación e interpretación con carácter generalmente obligatorio de las leyes orgánicas requerirán mayoría absoluta de los miembros de la Asamblea Nacional. Las demás serán leyes ordinarias, que no podrán modificar ni prevalecer sobre una ley orgánica.

Como se demostró anteriormente, la Ley de Régimen Tributario Interno es una ley ordinaria.

### **3.2 Interpretación del inciso segundo del artículo 102 de la LRTI**

El enfoque del presente análisis es precisamente al inciso segundo del artículo 102, que establece lo siguiente:

Los promotores, asesores, consultores y estudios jurídicos, están obligados a informar bajo juramento a la Administración Tributaria de conformidad con las formas y plazos que mediante resolución de carácter general se emita para el efecto, un reporte sobre la creación, uso y propiedad de sociedades ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición de beneficiarios efectivos ecuatorianos. Cada incumplimiento de esta norma será sancionado con una multa de hasta 10 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta, sin perjuicio de las responsabilidades penales a que hubiera lugar.

---

<sup>217</sup> Los señores Jaime Vernaza Trujillo y Ernesto Vernaza Trujillo, por sus propios derechos, el 13 de abril de 2009, presentaron la acción pública de inconstitucionalidad ante la Corte Constitucional, para el período de transición, la que fue signada con el No. 0014-09 en contra de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el suplemento del Registro Oficial NO. 242 del 29 de diciembre de 2007 y aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente reunida en Montecristi el 28 de diciembre de 2007. De la misma forma, el Caso No. 0010-08-TC los legitimados activos, Blasco Peñaherrera Solah, María Gloria Alarcón Alcivar y Juan Carlos Mejía Mediavilla, demandan y solicitan se declare inconstitucionalidad por el fondo y por la forma de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. En relación a los dos casos, la decisión del tribunal de Corte Constitucional concluye, aceptar parcialmente las demandas de inconstitucionalidad propuestas y declarar la inconstitucionalidad por el fondo del artículo 153 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, por contravenir el artículo 133 de la Constitución de la República del Ecuador; y, por tanto, declarar su invalidez en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Cfr. Sentencia No. 010-18-SIN-CC. Corte Constitucional. [http://portal.corteconstitucional.gob.ec/Raiz/2018/010-18-SIN-CC/REL\\_SENTENCIA\\_010-18-SIN-CC.pdf](http://portal.corteconstitucional.gob.ec/Raiz/2018/010-18-SIN-CC/REL_SENTENCIA_010-18-SIN-CC.pdf)

<sup>218</sup> Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 010-18-SIN-CC del 16 de mayo de 2018 del caso No. 0014-09-IN.

Es decir, que la norma obliga a todo asesor jurídico que conozca de un cliente que tenga sociedades en un paraíso fiscal, a revelar ante el SRI esa circunstancia.

Los paraísos fiscales, bajo la perspectiva tributaria, tienen una connotación negativa. En cuanto que estos países “poseen sistemas tributarios beneficiosos para los contribuyentes, quienes podrán aprovechar sus ventajas de forma legítima o ilegítima”<sup>219</sup>. Existe la perspectiva de que, para los Estados, la existencia de paraísos fiscales trae un fenómeno de implicaciones económicas y sociales, negativas<sup>220</sup>. Esto debido a que estos contribuyentes tributan menos impuestos de los que deberían, según las normas nacionales. No obstante, existe también la perspectiva de que los paraísos fiscales son positivos para la economía de los contribuyentes, ya que se pueden beneficiar de la elusión fiscal al poder evitar legalmente, el pagar tributos o pagar tributos más onerosos, lo que permite que sus empresas se vean aliviadas de tributaciones exorbitantes<sup>221</sup>.

Más allá de examinar el tema de los paraísos fiscales y sus consecuencias, lo que nos interesa en el presente trabajo, es la intención del legislador detrás del inciso segundo del artículo 102. Ese artículo obliga que el asesor jurídico revele ante la autoridad, una información que es protegida por el secreto profesional. A pesar de que la intención del legislador es vigilar de cerca las empresas que tengan relación con paraísos fiscales, con esta disposición se vulnerando el secreto profesional que existe entre el abogado y el cliente.

Evidentemente, lo que busca ganar el legislador con este artículo es detectar casos con posibilidad de que exista fraude fiscal. Este objetivo está dentro de los deberes del SRI, el descubrir la comisión de delitos tributarios. Con el fin de obligar al sujeto pasivo a cumplir con sus tributos, así como sancionar según el caso lo amerite. Sin embargo, como se mencionó en el Capítulo I, dentro de servicio y de los deberes de un abogado, está el de proteger y garantizar el secreto profesional.

El límite al secreto profesional está en cuando un cliente revela al abogado que va a cometer un crimen. Por otro lado, el fin del inciso segundo del artículo 102, de la LRTI, es evitar que se cometa un fraude fiscal. Sin embargo, el artículo asume que todas las sociedades que tienen una empresa en un paraíso fiscal, una jurisdicción de menor imposición o un régimen fiscal preferente,

---

<sup>219</sup> Diego Salto Van Der Laet. *Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española*. Tesis. 2000.

<sup>220</sup> Cfr. Michelle Ordoñez. *Lucha contra paraísos fiscales: una mirada crítica*. Ecuador: SRI, Centro de Estudios Fiscales. 2017. [https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/32891/mod\\_page/content/91/NR\\_1744.pdf](https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/32891/mod_page/content/91/NR_1744.pdf)

<sup>221</sup> Delphine Nougayrède. *After the Panama Papers: A Private Law Critique of Shell Companies*. The International Lawyer A Triannual Publication of the ABA/ Section of International Law. 2019.

lo hacen con fines ilícitos. El artículo 4, de la LRTI, establece que el tener una sociedad en un paraíso fiscal, régimen fiscal preferente o jurisdicción de menor imposición es permitido. En el innumerado segundo, posterior al artículo 4, de la misma ley, recoge las condiciones que debe cumplir, una jurisdicción para ser considerada como un paraíso fiscal, régimen fiscal preferente o jurisdicción de menor imposición. Es decir, que no está prohibido, y el mero hecho de tener una empresa en un paraíso fiscal, no implica que exista fraude fiscal, ni la intención de cometerlo.

La Constitución, en su inciso 29, literal d, del artículo 66, protege los derechos de libertad a las personas, y dice “que ninguna persona pueda ser obligada a hacer algo prohibido o a dejar de hacer algo no prohibido por la ley”<sup>222</sup>. Como consecuencia, el inciso segundo del anotado artículo 102, al establecer que un abogado debe revelar ante el SRI la información confidencial, “(...) sobre la creación, uso y propiedad de sociedades ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición de beneficiarios efectivos ecuatorianos (...)”, está vulnerando el secreto profesional.

El inciso segundo del artículo 76, de la Constitución, presume la inocencia de toda persona al reconocerlo como pilar del debido proceso que:

En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 2. Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada<sup>223</sup>.

En definitiva, el artículo reconoce la presunción de inocencia. Es decir, que todo sujeto es inocente hasta que se pruebe lo contrario, mediante sentencia ejecutoriada.

#### **4. El beneficio del inciso segundo del artículo 102, de la LRTI, para la función determinadora del SRI**

El fin del artículo 102, de la LRTI, es develar conductas de defraudación tributaria. Es decir, que los contribuyentes incumplan con el pago de sus impuestos por medio de figuras o mecanismos jurídicos en paraísos fiscales. Sin embargo, existen otras disposiciones que ya cumplen con este fin. El artículo 37, de la LRTI, establece que:

Los ingresos gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas en el país, aplicarán la tarifa del 25% sobre su base imponible. No obstante, la tarifa impositiva será la correspondiente a sociedades más tres (3) puntos porcentuales cuando: a) La sociedad tenga accionistas, socios, participes, constituyentes,

---

<sup>222</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 66, 29. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

<sup>223</sup> *Id.*, Artículo 76, 2.

beneficiarios o similares, sobre cuya composición societaria dicha sociedad haya incumplido su deber de informar de acuerdo con lo establecido en la presente Ley; o, b) Dentro de la cadena de propiedad de los respectivos derechos representativos de capital, exista un titular residente, establecido o amparado en un paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen fiscal preferente y el beneficiario efectivo es residente fiscal del Ecuador<sup>224</sup>.

Este artículo permite al SRI, cubrirse utilizando mecanismos como gravar con el 28% de tarifa del impuesto a la renta a las sociedades que no devalen su composición accionarial, hasta el último nivel de propiedad. También pagan esta tarifa adicional, aquellas sociedades en las que dentro de su cadena de propiedad, exista un titular residente, establecido o amparado en un paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen fiscal preferente y, que el beneficiario efectivo, sea residente fiscal del Ecuador.

Es decir, el artículo 37, ya evita cualquier intento de fraude por parte de los contribuyentes mediante el uso de paraísos fiscales, régimen de menor imposición o régimen fiscal preferente. Como consecuencia, cubre lo que alega justificar la existencia del artículo 102. La disposición del artículo 37 también consigue desincentivar que las sociedades tengan dinero en paraísos fiscales, régimen de menor imposición o régimen fiscal preferente, ya que en caso de ser así, el SRI tiene la potestad de gravar con un 28% sobre la base imponible. En caso de que las sociedades escondan la información requerida por la ley, también serán sancionadas con los tres puntos porcentuales adicionales al 25%. Por lo que se puede afirmar que no existe un beneficio tangible resultante del artículo 102, de la LRTI, que no esté cubierto por los incisos a y b, del artículo 37, de la misma ley.

---

<sup>224</sup> Ley de Régimen Tributario Interno. Artículo 37, a y b. Registro Oficial: No 463 de 17 de noviembre de 2004.



## **Capítulo III.- Validez del inciso segundo del artículo 102 de la LRTI**

En el capítulo I, se demostró que el secreto profesional está protegido y garantizado en todo momento, con excepción de que la información confidencial que el cliente comparta con su asesor jurídico, se trate de un hecho ilegítimo futuro. En el capítulo II, se estableció que no existe un beneficio tangible del inciso segundo del artículo 102, de la LRTI, que no esté cubierto por el artículo 37 de la misma ley. De igual manera, se concluyó que la disposición del artículo 102, vulnera el derecho al secreto profesional, en cuanto a que asume que se tratará siempre de un hecho ilícito y no aplica la presunción de inocencia en correspondencia al debido proceso.

En el siguiente capítulo se analizará la validez del inciso segundo del artículo 102, de la LRTI. Así en primer lugar, se estudiará si cumple con las tres operaciones para determinar la validez de una norma. Por consiguiente, se hará un análisis de antinomias entre el artículo 102 de la LRTI y el artículo 20 de la Constitución y el artículo 335 del Código Orgánico de la Función Judicial, con el fin de determinar si dicho artículo es válido.

### **1. El Estado, los derechos fundamentales y la soberanía de la Constitución**

La sociedad es la que otorga al Estado, el poder de gobernar con el fin de que proteja sus derechos, los organice y los represente ante otros estados<sup>225</sup>. “La voluntad del Estado es una voluntad humana; se trata pues, de determinar la existencia de normas obligatorias para la voluntad humana que el Estado representa”<sup>226</sup>. Para conseguir esto, de manera justa y correcta, el Estado debe garantizar y proteger los derechos fundamentales. A los derechos fundamentales se los reconoce como los derechos que:

(...) protegen nuestra libertad para movernos, expresarnos, pensar, creer; nos garantizan la satisfacción de las necesidades básicas y el ejercicio efectivo de las prerrogativas políticas que tenemos como ciudadanos, y aseguran que recibamos un trato igual por parte del Estado<sup>227</sup>.

---

<sup>225</sup> Laureano Gomez Serrano. *Thomas Hobbes el Estado de Seguridad*. Revista Temas Socio-Jurídicos 69. Colombia: Vía Luris. 2003. p. 70-74.

<sup>226</sup> Georg Jellinek. *Teoría General del Estado*. Madrid. Librería General de Victoriano Suarez. 1914. p. 428.

<sup>227</sup> Martin Borowski. *La estructura de los derechos fundamentales*. 2003.

El ser humano es el centro y razón del Estado, ya que es creado por y para los humanos<sup>228</sup>. Como lo establece Galán-Juárez, “en el seno de dicho Estado constitucional se enmarca la justicia constitucional, artificio jurídico al servicio de la limitación del poder y que se erige en el garante de los derechos fundamentales”<sup>229</sup>. Por ende, los derechos fundamentales son la guía del actuar del Estado, pues limitan su poder. Estos derechos tienen fuerza vinculante a lo largo de todo el ordenamiento jurídico, ya que están reconocidos en la norma suprema, la Constitución.

La palabra constitución proviene del latín *constitutio* que surge del verbo *constituere* que significa: instituir o fundar. De acuerdo al diccionario, la Constitución es la “Ley fundamental de la organización de un Estado”<sup>230</sup>. De la Constitución es de donde derivan el resto de normas que regulan en la jurisdicción de un país. De los derechos fundamentales, recogidos en la Constitución, surgen de “las libertades, facultades y atributos que tiene toda persona por el solo hecho de nacer, con el fin de lograr una vida digna”<sup>231</sup>. En consecuencia, los Derechos Fundamentales al ser elementales, se los considera y aplica de manera automática. Es por esto que en gran cantidad de normas se los puede detectar no solo de manera expresa pero a través de la interpretación<sup>232</sup>.

El objetivo de la Constitución es proteger la libertad, seguridad e igualdad de los ciudadanos para así plantear orden en su conducta. En otras palabras, se asegura que todos puedan gozar de los derechos de forma igualitaria<sup>233</sup>. Por esto, todas las normas del ordenamiento jurídico deben responder a la Constitución, siendo coherentes con la misma. “Ninguna otra expresión normativa podrá sustraerse del contexto marcado por la norma fundamental y, por el contrario, sólo será válida una norma o cualquier otra expresión del Derecho, en la medida en que no se salga de los cauces marcados por la Constitución”<sup>234</sup>. En la sentencia No. 042-13-SEP-CC, dentro del caso No. 1676-10-EP, la Corte Constitucional estableció que seguridad jurídica es:

(...) el derecho a ser juzgados por normas previamente establecidas y que además sean claras, públicas y aplicables por las autoridades competentes, en otras palabras, la seguridad jurídica es la

---

<sup>228</sup> Georg Jellinek. *Teoría General del Estado*. Madrid. Librería General de Victoriano Suarez. 1914. p. 428. *Crf.* Vicente Bllver. *Conflictos entre Derechos Fundamentales. Persona y Derecho*, 47. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. 2002. P. 475.

<sup>229</sup> Mercedes Galan-Juarez. *Justicia Constitucional Derechos Fundamentales*. Persona y Derecho. Madrid. 2004. p. 598.

<sup>230</sup> José Palomino. *Constitución, supremacía constitucional y teoría de las fuentes del Derecho: una visión desde el Perú*. Perú: Universidad Nacional Mayor de San Marcos de Lima. 2007. p. 228.

<sup>231</sup> Nestor Correa. *La Constitución para Todos*. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá: Ibáñez. 2011. Pg.52.

<sup>232</sup> Mercedes Galan-Juarez. *Justicia Constitucional Derechos Fundamentales*. Persona y Derecho. Madrid. 2004. p. 559.

<sup>233</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 11. Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008.

<sup>234</sup> José Palomino. *Constitución, supremacía constitucional y teoría de las fuentes del Derecho: una visión desde el Perú*. Perú: Universidad Nacional Mayor de San Marcos de Lima. 2007. p. 230.

certeza que tenemos los ciudadanos de las normas que forman parte del ordenamiento jurídico, y por tanto se traduce en la confianza de los ciudadanos en que las autoridades investidas de la potestad jurisdiccional *aplicarán y darán cumplimiento a las normas vigentes y la Constitución respetando con ello los derechos constitucionales*<sup>235</sup>. (énfasis añadido por mi)

Por lo tanto, todo el ordenamiento jurídico debe abarcar normas compatibles con la Constitución, de manera contraria, las normas carecen de legitimidad y pueden ser consideradas inválidas.

## 2. Validez del inciso segundo del artículo 102, de la LRTI

La validez de una norma implica afirmar que una norma “existe jurídicamente”<sup>236</sup>. Esto significa que es capaz de causar el efecto que dispone, porque es una regla jurídica que pertenece a un determinado sistema. Es decir, que puede cobrar vida, puede aplicar o poner en práctica lo que dicta. Ahora bien, para que una norma sea válida, debe cumplir con diversas condiciones<sup>237</sup>. Considerando que “toda norma —en particular las jurídicas— puede ser sometida a una triple valoración, que implica que puede examinarse si la norma es válida, eficaz o justa”<sup>238</sup>, se pasará a hacer el respectivo análisis en valoración de cada condición que una norma debe cumplir para ser considerada como válida<sup>239</sup>.

De acuerdo a Bobbio, es necesario hacer tres operaciones para determinar la validez de una norma. La primera implica el examinar si “la autoridad que la promulgó tenía el poder legítimo para expedir normas vinculantes en ese determinado ordenamiento jurídico”<sup>240</sup>. La segunda, se trata de comprobar si no ha sido derogada por una norma de la misma materia, pero posterior en el tiempo, y, por último, se analiza que la norma “no sea incompatible con otras normas del sistema, particularmente con una norma jerárquicamente superior”<sup>241</sup>. Pues, de hallarse una incompatibilidad, implicaría que hay una derogación implícita, tácita, y por ende la norma podría ser determinada como inválida<sup>242</sup>.

---

<sup>235</sup> Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 042-13-SEP-CC dentro del Caso No. 1676-10-EP.

<sup>236</sup> Norberto Bobbio. *Teoría General del Derecho*. Bogotá: Editorial Temis. Quinta edición. 2016. p. 20.

<sup>237</sup> Farith Simon. Introducción al Estudio del Derecho. Universidad San Francisco de Quito. Editora jurídica Cevallos. 2017. p. 110.

<sup>238</sup> *Ibíd.*

<sup>239</sup> Norberto Bobbio. *Teoría General del Derecho*. Bogotá: Editorial Temis. Quinta edición. 2016. p. 20-38.

<sup>240</sup> *Id.*, p. 20.

<sup>241</sup> *Ibíd.*

<sup>242</sup> *Ibíd.*

## 2.1 Análisis de la validez de la norma en cuanto a su condición formal

Lo primero que debe ser valorado, son las condiciones formales respecto a todo lo relacionado a su producción. Esto en cuanto a “quién puede crear la norma, el procedimiento seguido para ello y la competencia que tenía quien la creó”<sup>243</sup>.

Como se mencionó, este artículo fue reformado mediante la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016, propuesta por el presidente Correa y autorizada por la Asamblea Nacional<sup>244</sup>, dentro de un estado de excepción, establecido debido al desastre natural ocurrido<sup>245</sup>. El presidente tiene la facultad para presentar proyectos de ley<sup>246</sup>, disposición que en el presente caso si se cumple. Sin embargo, lo cuestionable, es porque el artículo 136, de la Constitución dispone que:

Los proyectos de ley deberán referirse *a una sola materia* y serán presentados a la Presidenta o Presidente de la Asamblea Nacional con *la suficiente exposición de motivos*, el articulado que se proponga y la expresión clara de los artículos que con la nueva ley se derogarían o se reformarían. *Si el proyecto no reúne estos requisitos no se tramitará*<sup>247</sup>.

El proyecto de ley que presentó el presidente, sigue el procedimiento, hasta el punto en el que se vulnera este artículo, pues, con intención de ayudar a la recuperación por el terremoto de 2016, termina reformando aspectos —relacionados al secreto profesional— que no tienen relación con la materia tratada. De igual manera, este tema carece de exposición de motivos suficientes para que se proponga la reforma de dicho artículo, por lo que se puede concluir que el artículo 102, de la LRTI, no cumple con esta condición de validez. Por ende, la anotada ley, en su momento de promulgación incumplió con los requisitos para ser aprobada.

---

<sup>243</sup> Farith Simon. *Introducción al Estudio del Derecho*. Universidad San Francisco de Quito. Ecuador. Editora Jurídica Cevallos. 2017. p. 110. Cfr. Ferrajoli, Luigi. *La Democracia Constitucional*. Textos de teoría del derecho. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. 2001p. 502.

<sup>244</sup> Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016. Ecuador: Quito. De 20 de mayo de 2016. Oficio No. T.7315-SGJ-16-315.

<sup>245</sup> La República. Ecuador ha vivido unos 100 estados de excepción en una década. 2019. <https://www.larepublica.ec/blog/politica/2019/10/05/ecuador-ha-vivido-unos-100-estados-de-excepcion-en-una-decada/> (acceso: 20/10/2019). Cfr. Rafael Correa renueva el estado de excepción por terremoto y restringe dos derechos en Esmeraldas y Manabí. *El Comercio*. 2016. <https://www.elcomercio.com/actualidad/gobierno-renovacion-excepcion-terremoto-ecuador.html>; Ley de Solidaridad por el terremoto fue publicada en el Registro Oficial. 2016. *El Universo*. <https://www.eluniverso.com/noticias/2016/05/20/nota/5589933/ley-solidaridad-terremoto-fue-publicada-registro-oficial> (acceso: 20/10/2019).

<sup>246</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 135.

<sup>247</sup> *Id.*, Artículo 136 (énfasis añadido).

## 2.2 Análisis de la validez en cuanto ejecución

El artículo 102, inciso 2, de la LRTI, materia de nuestro análisis, no ha sido derogado por ninguna ley posterior desde su promulgación en la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016. Sin embargo, el 18 de octubre de 2019, el presidente Moreno, presentó ante la Asamblea Nacional el Proyecto de Ley Orgánica Para La Transparencia Fiscal, Optimización Del Gasto Tributario, Fomento A La Creación De Empleo, Afianzamiento De Los Sistemas Monetario Y Financiero, Y Manejo Responsable De Las Finanzas Públicas, como un proyecto de ley de urgencia en materia económica<sup>248</sup>. En ella, propone que se elimine el artículo 102, de la LTRI,<sup>249</sup> sin sustentar, ni explicar el porqué de esta propuesta.

## 2.3 Análisis de la validez de la norma en cuanto a su compatibilidad con normas de carácter superior

La siguiente condición que merece ser estudiada para determinar la validez de la norma, es concretar si existe compatibilidad de la misma con otras normas del sistema jurídico, particularmente con las leyes superiores<sup>250</sup>. Es decir, que la sustancia de la norma debe tener afinidad con las normas de jerarquía superior<sup>251</sup>. Esta condición tiene mucha dependencia con el principio de ordenación jerárquica de las normas, pues la superior es la que delimita a las inferiores, su validez o invalidez<sup>252</sup>. No obstante, este análisis de validez tiene un vínculo directo con las antinomias. Una antinomia implica el “choque de dos proposiciones incompatibles, que no pueden ser verdades a un mismo tiempo”<sup>253</sup>. Esta idea regresa al hecho de que en el ordenamiento jurídico, las normas deben tener armonía y concordancia con la Constitución.

Como se ha explicado, el ordenamiento jurídico ecuatoriano trabaja de manera coherente y unitaria en respuesta a la Constitución. Tal como lo reconoce y cita Simon, Kelsen, propone que “una pluralidad de normas forma una unidad, un sistema, un orden, cuando su validez puede ser

---

<sup>248</sup> Proyecto de Ley Orgánica Para La Transparencia Fiscal, Optimización Del Gasto Tributario, Fomento A La Creación De Empleo, Afianzamiento De Los Sistemas Monetario Y Financiero, Y Manejo Responsable De Las Finanzas Públicas. Oficio No. T. 544-SGJ-19—0815 de 18 de octubre de 2019.

<sup>249</sup> *Ibíd.*

<sup>250</sup> Norberto Bobbio. *Teoría General del Derecho*. Bogotá: Editorial Temis. Quinta edición. 2016. p. 20

<sup>251</sup> Resolución del Tribunal Constitucional 17. Registro Oficial Suplemento 274 de 19 de mayo de 2006.

<sup>252</sup> Farith Simon. *Introducción al Estudio del Derecho*. Universidad San Francisco de Quito. Editora jurídica Cevallos. 2017. p. 111.

<sup>253</sup> Norberto Bobbio. *Teoría General del Derecho*. Bogotá: Editorial Temis. Quinta edición. 2016. p.184.

atribuida a una norma única como fundamento último de esa validez”<sup>254</sup>. Ahora bien, la falta de cohesión respecto al tratamiento de un tema dentro del sistema unitario, se lo identifica como una antinomia. Es decir, el conflicto de dos normas, por existir una contradicción entre ellas.

De acuerdo a Luis Prieto, “suele decirse que existe una antinomia o contradicción normativa cuando dentro de un mismo sistema jurídico se imputan consecuencias incompatibles a las mismas condiciones fácticas, es decir, (...) que no pueden observarse simultáneamente”<sup>255</sup>. Es justamente lo que sucede con el anotado artículo 102, de la LRTI, que es contraria a la que sostiene la Constitución respecto a la confidencialidad profesional. Debido al problema jurídico planteado, es necesario hacer un análisis de esta norma y determinar si es constitucional o no.

Existen 5 criterios que ayudan a resolver el conflicto de las antinomias. Sin embargo, sólo se debe cumplir con uno, para que exista una antinomia<sup>256</sup>. El criterio relevante para el presente caso es conocido como *Lex Superior*.

### **3. Análisis de la antinomia del inciso segundo del artículo 102, de la LRTI**

Acorde a lo que se ha establecido previamente, la Constitución es la norma suprema y es de ésta, de la que derivan el resto de normas del ordenamiento jurídico. De acuerdo a la Constitución, existe un orden jerárquico en cuanto a la aplicación de las normas. El artículo 425, establece que el orden es el siguiente:

*La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos (...)*<sup>257</sup>. (énfasis añadido por mi)

Sin lugar a duda, la Constitución es la norma suprema y por ende el fundamento de validez de todo ordenamiento jurídico. El mismo artículo 425, sostiene que:

*(...) En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior (...)*<sup>258</sup>.

---

<sup>254</sup> Kelsen. *Teoría Pura del Derecho*. Ob. Cit. p. 94. In. Farith Simon. *Introducción al Estudio del Derecho*. Universidad San Francisco de Quito. Editora jurídica Cevallos. 2017. p. 133.

<sup>255</sup> Luis Prieto. *Observaciones sobre las antinomias y el criterio de ponderación*. Madrid: Drittiquestio. 2002.

<sup>256</sup> Farith Simon. *Introducción al Estudio del Derecho*. Universidad San Francisco de Quito. Editora jurídica Cevallos. 2017. p. 111.

<sup>257</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 425. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

<sup>258</sup> *Ibíd.*

Es decir que en caso de que haya conflicto entre dos normas, el problema debe ser resuelto por medio de la aplicación de la norma de jerarquía superior.

La Constitución, en su artículo 20, garantiza y protege el secreto profesional al decir que:

El Estado garantizará la cláusula de conciencia *a toda persona*, y *el secreto profesional* y la reserva de la fuente a quienes informen, emitan sus opiniones a través de los medios u *otras formas de comunicación*, o laboren en cualquier actividad de comunicación<sup>259</sup>.

El inciso 2, del artículo 102, de la LRTI, es de jerarquía inferior a la Constitución, en cuanto a que es ley ordinaria<sup>260</sup>. Su contenido es contrario a la defensa y protección del secreto profesional ya que como se analizó, obliga al asesor jurídico a revelarlo ante el SRI al establecer que:

Los promotores, asesores, consultores y estudios jurídicos, *están obligados a informar bajo juramento a la Administración Tributaria* de conformidad con las formas y plazos que mediante resolución de carácter general se emita para el efecto, *un reporte sobre la creación, uso y propiedad de sociedades ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición de beneficiarios efectivos ecuatorianos*. Cada incumplimiento de esta norma será sancionado con una multa de hasta 10 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta, sin perjuicio de las responsabilidades penales a que hubiera lugar<sup>261</sup>.

Por lo que es incompatible con la Constitución. Es decir, que dado a hay “contradicción entre normas de distinto nivel jerárquico”<sup>262</sup> la solución a este tipo de antinomias, es aplicar la norma superior.

En concordancia a la evaluación anterior, la LRTI, es una ley ordinaria que de acuerdo a la pirámide jerárquica de las normas dentro del ordenamiento jurídico, es inferior a las leyes orgánicas<sup>263</sup>. El artículo 335, del Código Orgánico de la Función Judicial, dispone que “es prohibido a los abogados en el patrocinio de las causas: 1. Relevar el secreto de sus patrocinados, sus documentos o instrucciones”<sup>264</sup>. Es decir, que al igual que la Constitución, se protege y garantiza el secreto profesional. “dice que el contenido de la norma (lo que esta manda, prohíbe o permite) debe provenir de una norma superior o al menos no contravenirla”<sup>265</sup>. Situación que como se evidenció, no se cumple, por lo que se reafirma que la norma carece de validez.

---

<sup>259</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 425. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

<sup>260</sup> Resolución de la Corte Constitucional No. 10; Registro Oficial Edición Constitucional 57 de 24 de Julio de 2018.

<sup>261</sup> Ley de Régimen Tributario Interno. Artículo 102, 2 LRTI. Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre de 2004.

<sup>262</sup> Farith Simon. Introducción al Estudio del Derecho. Universidad San Francisco de Quito. Editora jurídica Cevallos. 2017. p. 141.

<sup>263</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 425. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

<sup>264</sup> Código Orgánico de la Función Judicial. Artículo 335, 1. Registro Oficial Suplemento 544 del 9 de marzo de 2009.

<sup>265</sup> Farith Simon. *Introducción al Estudio del Derecho*. Universidad San Francisco de Quito. Editora jurídica Cevallos. 2017. p. 112.

Como se ha analizado a lo largo del presente trabajo, el inciso segundo del artículo 102, además de incumplir con la disposición de protección y garantía al secreto profesional, sanciona aquellos que tienen la intención de cometer actos ilícitos y a aquellos que no. Es decir, no respeta el artículo 76, de la Constitución, donde se establece que se debe presumir la inocencia de toda persona, al reconocerlo como pilar del debido proceso:

En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 2. Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada<sup>266</sup>.

El inciso segundo del artículo 102, no presume la inocencia de los contribuyentes, por el mero hecho de tener una sociedad o vínculo con paraísos fiscales, regímenes fiscales preferentes o jurisdicciones de menor imposición<sup>267</sup>. Como se estudió anteriormente, el artículo 4, de la LRTI establece que el tener una sociedad o tener vínculos con paraísos fiscales, en regímenes fiscales preferentes o jurisdicciones de menor imposición, no es ilegal.

La Constitución en su inciso 29, literal del artículo 66, establece que los derechos de libertad a las personas, y dice “que ninguna persona pueda ser obligada a hacer algo prohibido o a dejar de hacer algo no prohibido por la ley”<sup>268</sup>. Por lo tanto, el inciso segundo del artículo 102, de la LRTI, castiga a todos los contribuyentes, rompiendo con el principio de presumir la inocencia y además pretende justificar la violación del secreto profesional. Una vez más, se da una antinomia entre una ley ordinaria y la disposición de una norma constitucional.

Como consecuencia, del análisis, el inciso segundo del artículo 102, de la LRTI, es inválido.

### **3.2 Solución de la antinomia**

El resultado del análisis concluye que existe una antinomia entre el inciso segundo del artículo 102, de la LRTI y el resto del ordenamiento jurídico ecuatoriano, puesto que vulnera normas de orden jerárquico superior.

---

<sup>266</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 76, 2. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

<sup>267</sup> Resolución del SRI 52 No. NAC-DGERCGC15-00000052. Paraísos y Regímenes Fiscales preferentes. Registro Oficial Suplemento 430 reformado el 17 de agosto de 2017.

<sup>268</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 66, 29. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.



De acuerdo a Bobbio, ante una antinomia la solución “de este inconveniente no podrá consistir sino en eliminar una de las dos normas”<sup>269</sup>. La solución de esta antinomia es aplicar la norma jerárquicamente mayor. Al aplicarla, se concluye que el inciso segundo del artículo 102 de la LRTI carece de validez.

#### **4. Consecuencias de eliminar el inciso segundo del artículo 102, de la LRTI**

El resultado del análisis previo establece que el inciso segundo del artículo 102, de la LRTI es inválido, ya que esta nunca cumplió con los requisitos materiales para su creación<sup>270</sup>.

No hay que olvidar, que una de las razones por las que el legislador creó esta disposición es con el fin de tener una fuente más, para recaudar información y evitar la defraudación del fisco. Se puede afirmar que el SRI debe y necesita tener esta información. Sin embargo, como se estudió, el SRI, cuenta ya con suficientes fuentes para recolectar información e implementar las sanciones necesarias en el caso de que los contribuyentes quieran defraudar al fisco, sin atentar en contra las normas jurídicas superiores. Específicamente el artículo 37, de LRTI, donde sanciona aquellas personas o sociedades que deseen defraudar al fisco, aprovechándose de paraísos fiscales, regímenes de menor imposición, o regímenes tributarios preferentes. De igual manera aquellas sociedades que incumplan con la revelación de su composición societaria.

Como consecuencia, la eliminación del inciso segundo del artículo 102, de la LRTI, no causa repercusiones que perjudiquen la recaudación por parte del Servicio de Rentas Internas y protege al Estado de cualquier intento de fraude. Por lo tanto, no hay razón para que se mantenga vigente o considerada como válida dicha disposición. Su inexistencia no traerá consecuencias negativas para el ordenamiento jurídico. Por el contrario, es más bien su existencia, la que crea un vacío legal más importante, una confusión trascendente.

Debe prevalecer la importancia de resguardar bien esta importante profesión, darle su responsabilidad y altura, sin vulnerar derechos fundamentales. El efecto de la eliminación de esta norma implicaría recuperar y tener certeza de la seguridad jurídica al no tener antinomia o incongruencia entre leyes del ordenamiento jurídico. De igual manera, garantiza que en la relación de un abogado-cliente no se vulnerará el secreto profesional.

---

<sup>269</sup> Norberto Bobbio. *Teoría General del Derecho*. Bogotá: Editorial Temis. Quinta edición. 2016. p. 184.

<sup>270</sup> Farith Simon. *Introducción al Estudio del Derecho*. Universidad San Francisco de Quito. Editora jurídica Cevallos. 2017. p. 112.

## Conclusiones

Según el análisis realizado, el ordenamiento jurídico protege el secreto profesional, el cual es fundamental dentro de la relación abogado-cliente. El inciso segundo del artículo 102, de la LRTI, pretende dar información relevante para la recolección de tributos al SRI, pero viola el secreto profesional y atenta contra normas de jerarquía superior. Cabe recalcar que el SRI ya cuenta con varias herramientas para obtener dicha información y evitar intentos de fraude, por lo que es claro que el inciso segundo del artículo 102, de la LRTI, es inválido y no ofrece mecanismos adicionales para obtener información a los que ya tiene acceso el SRI. Por estos motivos la hipótesis de la investigación queda comprobada.

Por lo tanto, gracias a la investigación realizada se ha podido concluir:

1. El secreto profesional es vital dentro de una relación profesional entre cliente y abogado. No solo la aplicabilidad de la confidencialidad, pero la diligente y responsable práctica de esta. El asesor debe conocer la realidad de las circunstancias para poder aconsejar a su cliente y saber qué procedimiento tomar. También debe ser prudente en todo momento y garantizar esa seguridad de reserva a su cliente. Para la seguridad jurídica de la sociedad es fundamental que los abogados puedan asesorar bien a sus clientes y esto lo pueden hacer sólo si poseen una de las herramientas básicas que la profesión exige: el sigilo.
2. Es tal la importancia del sigilo profesional, que se encuentra tipificado en el artículo 20, de la Constitución de la República del Ecuador<sup>271</sup> y a lo largo de la misma Norma Suprema, en los derechos fundamentales<sup>272</sup>. El ordenamiento jurídico, en reiteradas ocasiones, protege y garantiza el secreto profesional. Inclusive las normas internacionales de los convenios ratificados por el Ecuador, reconocen dicha figura.
3. Tras el estudio realizado, se ha concluido que el secreto profesional no es absoluto. El límite se da en las circunstancias en las que el cliente revela ante el asesor jurídico información que acarree la realización de un hecho ilícito futuro. Dicho límite está establecido con el fin de proteger a terceros, al Estado o al cliente, de daños físicos, criminales, patrimoniales y económicos. Es decir, que el abogado está facultado a revelar la información siempre y cuando esta ayude a prevenir un acto ilícito futuro.

---

<sup>271</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 20. Registro Oficial: No 449 de octubre de 2008.

<sup>272</sup> Ibid, artículo. 66,20, etc..

4. El SRI tiene un papel importante de recolectar suficiente información para poder recaudar los tributos que tienen como fin satisfacer necesidades básicas de la sociedad. Para esto cuenta con variadas herramientas que le permiten acceder a las diferentes fuentes que le otorguen la información necesaria, de forma aplicable, sin violentar ningún derecho fundamental.
5. El artículo 37, de la LRTI, prevé cualquier intento de fraude por parte de los contribuyentes mediante el uso de paraísos fiscales, régimen de menor imposición o jurisdicción fiscal preferente. Este artículo permite al SRI sancionar con tres puntos porcentuales adicionales a aquellas sociedades que incumplan con el deber de informar su composición societaria de acuerdo a lo establecido por la ley. De igual manera, consigue desincentivar que las sociedades tengan accionistas residentes en paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición o regímenes fiscales preferentes, ya que, en caso de ser así, el SRI tiene la potestad de gravar con un 28% sobre la base imponible. Por lo que se puede decir que no existe un beneficio tangible, del inciso segundo del artículo 102, de la LRTI, que no esté cubierto por los incisos a y b, del artículo 37, de la misma ley.
6. Existe una antinomia, ya que inciso segundo del artículo 102, de la LRTI, contradice al artículo 20, de la Constitución y el artículo 335, del COFJ, y, atenta contra los derechos fundamentales recogidos en la misma norma suprema, vulnerando entre estos, el secreto profesional. Adicionalmente, asume la culpabilidad de todos los contribuyentes que tengan vínculos con paraísos fiscales, regímenes de jurisdicción con menor imposición o con régimen fiscal preferente, cuando el ordenamiento jurídico claramente no considera ilícito el uso de dichos regímenes, siempre y cuando el contribuyente no cometa actos ilícitos.
7. El análisis realizado concluye que la hipótesis propuesta es acertada, al verificarse la invalidez del inciso segundo del artículo 102, de la LRTI.
8. En el caso de que el inciso segundo del artículo 102, de la LRTI, estipulara que aplica siempre y cuando el cliente comunique a su asesor de su intención de defraudar, podría valorarse y justificar una excepción al secreto profesional.
9. Ahora bien, hay que crear una cultura de concientización en donde los abogados sepan claramente el límite del secreto profesional, para que puedan asesorar a los clientes acorde a la ley o, en el caso de ser necesario, tomar las medidas correspondientes para proteger la

integridad física y económica de la sociedad, en caso de que se vayan a cometer actos ilícitos.

“Un abogado ético no denuncia a su cliente cuando él le informa que ha delinquido; más bien le hace caer en cuenta de su error, para sugerirle los modos de repararlo”<sup>273</sup>. Distinto es ser cómplice de un cliente que opta por delinquir.

---

<sup>273</sup> Juan Carlos Riofrío. *El Derecho de los Secretos*. Colombia: Editorial Temis S.A. 2008. p. 72.

## Bibliografía

- Acuerdos sobre aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio. Artículo 39, num 2, lit. c). 1994.
- Águila Barbero, Patricia. *El secreto profesional del abogado de empresa, un derecho aún por definir*. Madrid: Cinco días; Legal Wolters Kluwer. 2019. [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/01/18/legal/1547814676\\_649873.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/01/18/legal/1547814676_649873.html) (acceso: 1/10/2019).
- Aguirre, Pamela. *El principio constitucional de legalidad y la facultad normativa del SRI*. Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar. Corporación Editora Nacional. 2013.
- American Bar Association. *Code of Profesional Responsibility: adoptado en los Estados Unidos de Norteamérica a partir del 1 de enero de 1970*.
- American Bar Association. *Confidentiality of information-Comment*. 2019. [https://www.americanbar.org/groups/professional\\_responsibility/publications/model\\_rules\\_of\\_professional\\_conduct/rule\\_1\\_6\\_confidentiality\\_of\\_information/comment\\_on\\_rule\\_1\\_6/](https://www.americanbar.org/groups/professional_responsibility/publications/model_rules_of_professional_conduct/rule_1_6_confidentiality_of_information/comment_on_rule_1_6/) (acceso: 31/10/2019).
- Arguello, Lourdes. *El deber de los Abogados de guardar secreto profesional*. Ecuador: Pontificia Universidad Católica del Ecuador. 2011. <http://repositorio.puce.edu.ec/bitstream/handle/22000/6969/13.J01.001579.pdf?sequence=4&isAllowed=y>
- American Bar Association. *The American bar association*. 2019. [https://www.americanbar.org/about\\_the\\_aba/](https://www.americanbar.org/about_the_aba/) (acceso: 15/9/2019).
- Andino, Juan Antonio. *Efectos de la vulneración del secreto profesional del abogado en el proceso civil*. Barcelona: Universitat de Barcelona. 2013.
- Arguello, Lourdes. *El deber de los Abogados de guardar secreto profesional*. Ecuador: Pontificia Universidad Católica del Ecuador. 2011.
- Asorey, Rubey. *La Determinación sobre base presunta en Latinoamérica*. Guayaquil: Instituto ecuatoriano de Derecho Tributario. 2009.
- Asamblea General de las Naciones Unidas. *Declaración Universal de los Derechos Humanos*. París. Resolución 217 A (III): 1948. [https://www.ohchr.org/EN/UDHR/Documents/UDHR\\_Translations/spn.pdf](https://www.ohchr.org/EN/UDHR/Documents/UDHR_Translations/spn.pdf) (acceso: 1/agosto /2019).
- Asamblea General de las Naciones Unidas. *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*. Resolución 2200 A (XXXI). 1966.

- <https://www.coe.int/es/web/compass/the-international-covenant-on-civil-and-political-rights> (acceso: 20/agosto/ 2019).
- Azerrad, Marcos. *Ética y secreto profesional del abogado: ejercicio y función social de la abogacía*. Ediciones Cathedral Juridica. Argentina. 2007.
- Basave, Ana. *El Secreto Profesional en el Notario Público*. México. Revista de Derecho Notarial Mexicano, N. 63.
- Bello, Andrés. C.C. Chileno art. 1608, C.C., Colombiano art. 1666, C.C., Argentino art. 767, y Federal Mexicano art. 2058.
- Blacio, Robert. *El Tributo en el Ecuador*. Ecuador: La Hora. 2009. <https://www.derechoecuador.com/el-tributo-en-el-ecuador> (acceso: 1/8/2019).
- Bllver, Vicente. *Conflictos entre Derechos Fundamentales*. Persona y Derecho, 47. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. 2002.
- Bobbio, Norberto. *Teoría General del Derecho*. Bogotá. Temis. 1994.
- Bobbio, Norberto *Teoría General del Derecho*. Editorial TEMIS S.A., Obras Jurídicas: Quinta Edición. Colombia. 2016.
- Bonilla, Alejandra. *La protección del derecho a la intimidad en el tratamiento de datos personales: el caso de España y la nueva legislación latinoamericana*. Costa Rica. 2002.
- Borowski, Martin. *La estructura de los derechos fundamentales*. Universidad Externado de Colombia. Serie No. 25. Colombia. 2003.
- Borrasso, Ava. *Privilege and International Implications against the Backdrop of the Panama Papers*. ABA. 2016.
- Cabanellas, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Buenos Aires: Editorial Heliasta S.R.L, Tomo II. 21ª Edición. 2015.
- Cabanillas Sánchez, Antonio. *Obligaciones de actividad y de resultado*. Barcelona. 1993.
- Calvet, Federico. *Aproximación a las dispersas previsiones normativas de una garantía constitucional: el secreto profesional*. Revista General de Derecho, No. 598-599. 1994.
- Cambariere, Roberto. *Qué es el juramento hipocrático y qué obligaciones determina*. Argentina: Diario La Nación. 2017. <https://www.fundacionfavaloro.org/juramento-hipocratico-obligaciones-determina/> (acceso: 15/6/2019).
- Ruiz Miguel, Carlos. *La configuración constitucional del Derecho a la intimidad*. Tesis Doctoral. Universidad Complutense de Madrid. Madrid. 1992.

Carreras, Luis de. Régimen Jurídico de la información. Barcelona: Ariel. 1996.

Carvalho, Cristiano. *Análisis Económico del Derecho Tributario*. Ediciones Olejink. Brasil. 2017.

Consejo de Abogacía Europea (CCBE). *Carta de Principios Esenciales de la Abogacía Europea*. Europa. Bélgica. 2007.

Constitución Española. Artículo 24.2. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1978, núm. 311.

Código Civil. Registro Oficial Suplemento 46 de 24 de junio de 2005.

Código de Derecho Canónico, traducción a cargo de los profesores de las Facultades de Derecho Canónico de la Universidad Pontificia de Salamanca y de la Universidad de Navarra, 2a reimpresión, Biblioteca de Autores Cristianos, Madrid, 2015.

Código de Ética Profesional, de Avellan Feres. Artículo 12. Federación Nacional de Abogados del Ecuador. 1969.

Código de Ética del Colegio Público de Abogados de La Capital Federal de Argentina. Artículo 10.

Código de Ética Judicial de la República del Paraguay. *Reglamento de la Oficina de Ética Judicial y Procedimientos Relativos al Código de Ética Judicial y Normativa Complementaria*. Paraguay: Asunción. 2010.

Código de Ética Profesional de la Federación Mexicana de Colegios de Abogados.

Código de Ética Profesional. Puerto Rico. 1970.

Código Orgánico de la Función Judicial. Registro Oficial Suplemento 544 del 9 de marzo de 2009.

Código Orgánico de la Producción, comercio e inversiones. Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010.

Código Orgánico Integral Penal. Registro Oficial Suplemento 180 de 10 de febrero de 2014.

Código Tributario. Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005.

Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala. *Código De Ética Profesional del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala*. Guatemala. 1996.

- Comisión Interamericana de Derechos Humanos. X e Y c. Argentina, Informe No. 38/96. Caso 10.506 de 15 de octubre de 1996, párr. 91.
- Comité Permanente sobre el Derecho de Patentes. *La Prerrogativa del Secreto Profesional en Relación Cliente- Abogado*. Decimotercera sesión; Ginebra. [https://www.wipo.int/edocs/mdocs/scp/es/scp\\_13/scp\\_13\\_4.pdf](https://www.wipo.int/edocs/mdocs/scp/es/scp_13/scp_13_4.pdf). (acceso: 28/04/2019)
- Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.
- Constitución Política de Perú. Artículo 18. 1993.
- Consejo General de Colegio de Abogados de Chile. *Código de Ética Profesional*. 2011.
- Correa, Nestor. *La Constitución para Todos*. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá: Ibáñez. 2011.
- Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 010-18-SIN-CC del 16 de mayo de 2018 del caso No. 0014-09-IN.
- Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 042-13-SEP-CC dentro del Caso No. 1676-10-EP.
- Couture, Eduardo. *Los mandamientos del abogado*. México: Universidad Nacional Autónoma de México. Manuales Jurídicos. Serie 4 número. 2003.
- Crespo, Aurea et al. (compos). *Código de ética profesional del psicólogo/a. Artículo 1*. Uruguay: Comisión de Ética Profesional de la Coordinadora de Psicólogos del Uruguay, Facultad de Psicología de la Universidad de la República (UDELAR), Facultad de Psicología de la Universidad Católica (UCU) y Sociedad de Psicología del Uruguay, 2001.
- Crespo, María del Carmen. *La responsabilidad del Abogado en el Derecho Civil*. <https://www.redalyc.org/pdf/851/85102507.pdf> (acceso: 21/10/2019).
- Declaración de Punta del Este. *Un llamado a reforzar las medidas contra la evasión fiscal y la corrupción*. Uruguay. 2018. <https://www.oecd.org/tax/transparency/Latin-American-Ministerial-Declaration.pdf> (acceso: 4/10/2019).
- Del Toro Huerta, Mauricio Iván. *El fenómeno del soft law y las nuevas perspectivas del derecho internacional*. México. 2006. <https://www.redalyc.org/pdf/4027/402740621012.pdf> (acceso: 19/10/2019).
- Doerfer Gordon L. *The Limits on Trade Secret Law Imposed by Federal Patent and Antitrust Supremacy*. Harvard Law Review 80, no. 7. 1967. 1432-462. doi:10.2307/1339362.
- Diccionario de la Real Academia Española. 22ª ed. Madrid. 1992.



El director General del SRI. Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000278 de 4 de julio de 2016.

Estrada Sámano, José Antonio. *Los Fines y Valores de la Abogacía*. 1991.

Fenech Navarro, Miguel. *El secreto profesional del abogado*. 1976.

Feres, Avellan. *Código de Ética Profesional*. Artículo 12. 1969. [http://knut.ro/wp/wp-content/uploads/2016/01/29\\_ECUADOR\\_Codigo-de-Etica-Profesional\\_.pdf](http://knut.ro/wp/wp-content/uploads/2016/01/29_ECUADOR_Codigo-de-Etica-Profesional_.pdf)

Fernández, Juan Manuel. *Secreto Profesional*. México, D.F. Col. Las Américas. 1999.

Ferrajoli, Luigi. *La Democracia Constitucional*. Textos de teoría del derecho. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. 2001.

Figueroa, Guillermo. *Reglamento de la Conducta Profesional en Puerto Rico: Pasado, Presente y Futuro*. Jur. U.P.R. 1999.

Floyd R. Gibson. *Rules of professional conduct*. Judges' Journal. 1980. p. 25. American Bar Association, Rules of Professional Conduct: adoptado en los Estados Unidos de Norteamérica a partir de 1983.

Forcier, M.B., Simoens, S. & Giuffrida, A. Impact, regulation and health policy implications of physician migration in OECD countries. *Hum Resour Health* 2, 12. doi:10.1186/1478-4491-2-12. 2004.

Fuenzalida, Pablo. *La Actualización de la Ética Profesional: Declaraciones, Interpretaciones y Recomendaciones del Colegio de Abogados de Chile*. *Derecho PUCP*, 62. 2009. [file:///Users/mariajosedonos/Downloads/62DerechoPUCP217%20\(1\).pdf](file:///Users/mariajosedonos/Downloads/62DerechoPUCP217%20(1).pdf) (acceso: 15/10/2019).

Gamarra Herrea, Ronald; Uceda, Ricardo y Gianella, Gonzalo. *Secreto Profesional Análisis y perspectiva desde la medicina, el periodismo y el derecho: El secreto profesional y el derecho*. Perú: Lettera Gráfica. 2011.

Galan-Juarez, Mercedes. *Justicia Constitucional Derechos Fundamentales*. Persona y Derecho. Madrid. 2004.

García, Soraya. *Los Paraísos Fiscales y las Medidas Contra el Fraude Fiscal Internacional*. España: Trabajo de Grado. Universidad Miguel Hernández. 2016. <http://dspace.umh.es/bitstream/11000/4220/1/TFG%20GARCÍA%20OLIVARES%20SORAYA.pdf> (acceso: 6/10/2019).

Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. OECD. *Better Policies for Better Lives*. 2018. <https://www.oecd.org/tax/transparency/el-foro-global->

marca-un-cambio-dramatico-en-la- lucha-contra-la-evasion-fiscal-con-el-inicio-generalizado-del-intercambio-automatico-de-informacion- financiera.htm (acceso: 5/10/2019).

Gomez Serrano, Laureano. *Thomas Hobbes el Estado de Seguridad*. Revista Temas Socio-Jurídicos 69. 2003. p. 70-74.  
[https://heinonline.org.ezbiblio.usfq.edu.ec/HOL/Page?public=true&handle=hein.journals/rtemscj45&div=7&start\\_page=69&collection=journals&set\\_as\\_cursor=1&men\\_tab=srchresults](https://heinonline.org.ezbiblio.usfq.edu.ec/HOL/Page?public=true&handle=hein.journals/rtemscj45&div=7&start_page=69&collection=journals&set_as_cursor=1&men_tab=srchresults)  
(acceso: 15/9/2019).

Gómez-Reino y Carnotta, Enrique. *El Secreto Profesional de los Periodistas*. Revista de Administración Pública No. 100-102. España. 1983.

Gordon Doerfer L. *The Limits on Trade Secret Law Imposed by Federal Patent and Antitrust Supremacy*. Harvard Law Review 80, no. 7. 1967. doi:10.2307/1339362.

Grande, Miguel; Almoguera, Joaquín y Jiménez, Julio. *Ética de las profesiones jurídicas*. Universidad Jesuitas: Desclée. 2da. ed. 2014.

Hazard, Geoffrey. *An historical perspective on layer-client privilege*. Yale Law School Legal Scholarship Review. 1978.

Hixon, Richard. *Privacy in Public Society*. Oxford University Press. 1987.

Irujo, José María. *Los paraísos fiscales son una amenaza para la estabilidad financiera global*. El País. 2019. [https://elpais.com/elpais/2019/09/27/opinion/1569605987\\_832422.html](https://elpais.com/elpais/2019/09/27/opinion/1569605987_832422.html)

Jellinek, Georg. *Teoría General del Estado*. Madrid. Librería General de Victoriano Suarez. 1914.

Jesús Sotomayor. *El Secreto Profesional*. México: Editorial Porrúa. 2007.

Knoppers, B.M. *International ethics harmonization and the global alliance for genomics and health*. Genome Med 6, 13. doi:10.1186/gm530. 2014.

Kriskovish, Esteban. *Código de Ética Judicial de la República del Paraguay*. Reglamento de la Oficina de Ética Judicial y Procedimientos Relativos al Código de Ética Judicial y Normativa Complementaria. Paraguay, Asunción. 2010.

La Directora General de SRI. Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000509 de 8 de julio de 2015. <http://descargas.sri.gob.ec/download/anexos/adi/NAC-DGERCGC15-00000509.pdf>

- La República. Ecuador ha vivido unos 100 estados de excepción en una década.  
<https://www.larepublica.ec/blog/politica/2019/10/05/ecuador-ha-vivido-unos-100-estados-de-excepcion-en-una-decada/> (acceso: 20/10/2019).
- Ley de Compañías. Registro Oficial 312 de 5 de noviembre de 2019.
- Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. Artículo 2, 2. Registro Oficial 206 de 2 de diciembre de 1997.
- Ley de Federación de abogados del Ecuador. Artículo 23.
- Ley de Régimen de Tributario Interno. Artículo 102, inciso 2. Registro Oficial: No 463 de 17 de noviembre de 2004.
- Ley de Régimen Tributario Interno. Artículo 3. Registro Oficial Suplemento 463. 17 de noviembre de 2004.
- Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. Artículo 3. Registro Oficial Suplemento 52 de 10 de septiembre de 2019.
- Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016. Ecuador: Quito. De 20 de mayo de 2016. Oficio No. T.7315-SGJ-16-315.
- Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador. Artículo 153. Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre de 2007.
- López. Juan Antonio. *Efectos de la vulneración del secreto profesional del abogado en el proceso civil*. Tesis Doctoral. Universitat de Barcelona. Barcelona. 2013.
- Martínez, José María. *Abogacía y Abogados*. Barcelona: Bosch. 1993.
- Memorando No. MEF-MINFIN-2019-0303-M de 18 de octubre de 2019.
- Merlano, Javier Enrique. *La responsabilidad jurídica de abogados y administradores de justicia en el derecho colombiano*. Universidad del Norte Barranquilla. Colombia: Revista de Derecho. 2010.
- Michmerhuizen, Sue. (2007). *Confidentiality, Privilege: A Basic Value in Two Different Applications*. Obtenido de [https://www.americanbar.org/content/dam/aba/administrative/professional\\_responsibility/confidentiality\\_or\\_attorney.authcheckdam.pdf](https://www.americanbar.org/content/dam/aba/administrative/professional_responsibility/confidentiality_or_attorney.authcheckdam.pdf)
- Ministerio de la defensa pública. *Código de Ética*. Artículo 19. Paraguay: Asunción. 2015.

- Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana. *¿Qué son paraísos fiscales?*  
<https://www.cancilleria.gob.ec/que-es-un-paraiso-fiscal/>
- Naciones Unidas. *Estados Miembros* 2019. <https://www.un.org.ec/naciones-unidas/estados-miembros/> (acceso: 15/7/2019).
- Naciones Unidas. *La Declaración Universal de Derechos Humanos*.  
<https://www.un.org/es/universal-declaration-human-rights/>(acceso: 15/agosto/2019).
- Naciones Unidas. *Principios Básicos sobre la Función de los Abogados: Obligaciones y Responsabilidades*. Puntos: 12-15. Naciones Unidas, Derechos Humanos. Adoptados por el Octavo Congreso de las Naciones Unidas sobre Prevención del Delito y Tratamiento del Delincuente, La Habana. (1990).  
<https://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/RoleOfLawyers.aspx> (acceso: 27/04/2019)
- Naranjo, Alexandra. *El principio de reserva de ley y la capacidad normativa de la administración tributaria. III Jornadas Jurídico-Tributarias*. Quito: Centro de Estudios Fiscales- Servicio de Rentas Internas. 2009.
- Nougayrede, Delpine. *After the Panama Papers: A private Law Critique of Shell Companies*. International Lawyer. 2019.  
[https://heinonline.org.ezbiblio.usfq.edu.ec/HOL/Page?public=true&handle=hein.journals/intlyr52&div=18&start\\_page=327&collection=journals&set\\_as\\_cursor=1&men\\_tab=srchresults](https://heinonline.org.ezbiblio.usfq.edu.ec/HOL/Page?public=true&handle=hein.journals/intlyr52&div=18&start_page=327&collection=journals&set_as_cursor=1&men_tab=srchresults)
- Ordoñez Michelle. *Lucha contra paraísos fiscales: una mirada crítica*. Ecuador: SRI, Centro de Estudios Fiscales. 2017.
- Organización de los Estados Americanos. *Convención americana sobre derechos Humanos Pacto de San José*. Costa Rica. 1969. [https://www.oas.org/dil/esp/tratados\\_B-32\\_Convencion\\_Americana\\_sobre\\_Derechos\\_Humanos\\_firmas.htm](https://www.oas.org/dil/esp/tratados_B-32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos_firmas.htm) (acceso: 21/agosto/2019).
- Palomino, José. *Constitución, supremacía constitucional y teoría de las fuentes del Derecho: una visión desde el Perú*. Perú: Universidad Nacional Mayor de San Marcos de Lima. 2007.
- Pecho, Miguel. *El intercambio automático de información hacia el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional*. Derecho PUCP, 72. 2014.  
[https://heinonline.org.ezbiblio.usfq.edu.ec/HOL/Page?public=true&handle=hein.journals/derecho72&div=6&start\\_page=31&collection=journals&set\\_as\\_cursor=0&men\\_tab=srchresults](https://heinonline.org.ezbiblio.usfq.edu.ec/HOL/Page?public=true&handle=hein.journals/derecho72&div=6&start_page=31&collection=journals&set_as_cursor=0&men_tab=srchresults)  
(acceso: 8/10/2019).
- Pérez, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Civitas. 1998.

- Portuondo y De Castro, José. *Secreto profesional en el código de ética*. Revista de Derecho Puertorriqueño. 1965.
- Prieto, Luis. *Observaciones sobre las antinomias y el criterio de ponderación*. 2002.
- Proyecto de Ley Orgánica Para La Transparencia Fiscal, Optimización Del Gasto Tributario, Fomento A La Creación De Empleo, Afianzamiento De Los Sistemas Monetario Y Financiero, Y Manejo Responsable De Las Finanzas Públicas. Oficio, Nro. NAC-DGEOGECI 9-00000070, de 18 de octubre de 2019.
- Proyecto de Ley Orgánica Para La Transparencia Fiscal, Optimización Del Gasto Tributario, Fomento A La Creación De Empleo, Afianzamiento De Los Sistemas Monetario Y Financiero, Y Manejo Responsable De Las Finanzas Públicas. Artículo 66. Oficio No. T. 544-SGJ-19—0815 de 18 de octubre de 2019.
- Rafael Serrano. *Secreto Bancario*. Entrevista Abogado de City Bank. 2019.
- Real Academia de la Lengua Española. *Profesional*. <https://dle.rae.es/?id=UHx86MW> (acceso: 5/10/2019).
- Real Academia de la Lengua Españoles. *Definición Escribanos*. <https://dle.rae.es/?id=GK4gJtI> (acceso: 17/06/2019).
- Real Academia de la Lengua Españoles. *Definición Procurador*. <https://dle.rae.es/?id=UGez75I> (acceso: 16/06/2019).
- Resolución de la Corte Constitucional No. 10; Registro Oficial Edición Constitucional 57 de 24 de Julio de 2018.
- Resolución del SRI 52 No. NAC-DGERCGC15-00000052. *Paraísos y Regímenes Fiscales preferentes*. Registro Oficial Suplemento 430 reformado el 17 de agosto de 2017.
- Resolución del Tribunal Constitucional 17. Registro Oficial Suplemento 274 de 19 de mayo de 2006.
- Riofrío Martínez-Villalba, Juan Carlos. *El Derecho de los Secretos*. Colombia: Editorial Temis. 2007.
- Riofrío, Juan Carlos. *El Derecho de los Secretos*. Colombia: Editorial Temis S.A. 2008.
- Romeo, Carlos & Castellano, María. *La intimidad del paciente desde la perspectiva del secreto médico y del acceso a la historia clínica*. España: Decano de la Facultad de derecho Universidad de la Laguna: Tenerife y Catedrática de Medicina Legal y Toxicología Facultad de Medicina Universidad de Zaragoza. Vol. 1, Núm. 1. 1993.

- Rubey Asorey. *La Determinación sobre base presunta en Latinoamérica*. Guayaquil: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. 2009.
- Ruiz, Carlos Miguel. *La configuración constitucional del Derecho a la intimidad*. Tesis Doctoral. Universidad Complutense de Madrid. Madrid. 1992.
- San José OCD, Antonio de. *Compendio Moral*. Tomo II. Segunda Edición. Madrid. 1808.
- Santos Oswaldo. *Derecho Tributario*. Santos Burbano de Lara Abogados. Universidad San Francisco de Quito. 2017.
- Santos, Jaime. *Responsabilidad profesional*. Abogados. Madrid: Editorial Monte corvo. 2001. p. 246.
- Shuman, Daniel W. *The origins of the physician-patient privilege and professional secret*. 1985.
- Silva, Roberto. *Las reformas tributarias del Gobierno de Correa*. Gestión No. 182. p. 25. [https://revistagestion.ec/sites/default/files/import/legacy\\_pdfs/182\\_003.pdf](https://revistagestion.ec/sites/default/files/import/legacy_pdfs/182_003.pdf) (acceso: 28/7/2019).
- Simon, Farith. *Introducción al Estudio del Derecho*. Universidad San Francisco de Quito. Editora jurídica Cevallos. 2017.
- Soldado Gutiérrez, José. *El secreto profesional del abogado*. O. 1189 a 1191. Antonio Fernández. El secreto profesional.
- Sotomayor, Jesús. *El Secreto Profesional*. México. Editorial Porrúa. México. 2007.
- SRI. Inicio: Anexos y Guías. <https://www.sri.gob.ec/web/guest/home>. 2019. (acceso: 8/09/2019).
- SRI. Foro Global. <https://www.sri.gob.ec/web/guest/foro-global> (Acceso: 07-09-2019).
- Superintendencia de compañías. Portal Inicio. [https://www.supercias.gob.ec/portalscv/\\_](https://www.supercias.gob.ec/portalscv/_)(acceso: 8/09/2019).
- Van Der Laat, Diego Salto. *Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española*. España: Tesis. 2000.
- Wahn, Raphael. *Elusión Tributaria y Normas Anti elusivas: su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto*. Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile.
- Wolfgang Herfermehl. *Wettbewerbsrecht ley de competencia contra el injusto Wettberb, Zaugabeverordnung, la ley de descuento y Neberngestze*. Munchen.1999.